

النظم المحاسبية المقارنة

الأستاذ الدكتور عبد الحي مرعي

[illegible] كلية التجارة
جامعة بيروت العربية

الدكتور محمد سمير الصبان

أستاذ المحاسبة المساعد
كلية التجارة - جامعة بيروت العربية







النظم المحاسبية المقارنة

اهداءات ١٩٩٨
مؤسسة الأهرام للنشر والتوزيع
القاهرة

النظم المحاسبية المقارنة

الأستاذ الدكتور عبد الحي مرعي

عميد كلية التجارة
جامعة بيروت العربية

الدكتور محمد سمير الصبان

استاذ المحاسبة المساعد
كلية التجارة - جامعة بيروت العربية



الدار
الجامعية

بيروت ـ تجاه جامعة بيروت العربية ـ شارع عفيف الطيبي ـ بناية البعلبكي ـ الطابق الرابع
٣١٦٣٦٦/٣١٧١١٨ ص. ب : ٩٣٣٣ برقياً : ميمكاوي تلكس : MAKAWI 43968 LE

مقدمة

لقد أظهرت كتابات العديد من المحاسبين ضرورة ربط الأنظمة المحاسبية بالتطورات الاقتصادية التي تحدث داخل المجتمع، فالنظام المحاسبي يقوم في زمان ومكان معين، ويتكون من عناصر قابلة بطبيعتها للتغير لأنها ليست مجردة عن الزمان والمكان. فالنظام يتكون من ثلاث عناصر، الأول يتفق مع فلسفة النظام، والثاني نوع من التنظيم القانوني والإداري للوحدة المحاسبية، والثالث نوع من الفن يتوقف على ما إذا كان تسجيل المعاملات يتم يدوياً أو آلياً. ومن ثم فلقد أوضحت تلك الكتابات ضرورة الربط بين القواعد والأسس المحاسبية وبين المفاهيم الاقتصادية والاجتماعية السائدة داخل المجتمع. فالقواعد والأسس المحاسبية التي تكون مقبولة وملائمة في اقتصاد رأسمالي يقوم على المشروع الخاص، تفقد صلاحيتها في اقتصاد مخطط يقوم على المشروع العام.

ولتحقيق ذلك الربط، تحاول الدول والهيئات العلمية والمهنية في مجال المحاسبة والمراجعة بها، توحيد وتطوير الأنظمة المحاسبية بما يحقق التلاءم بين نوعية المخرجات المحاسبية وبين احتياجات مستخدمي تلك المخرجات سواء على مستوى الوحدة المحاسبية، أو على مستويات تجميعية أعلى داخل المجتمع، والذي يؤدي إلى توفير المناخ المناسب لزيادة دلالة المعلومات المحاسبية وسهولة إمكانية إجراء المقارنات وتوفير إمكانية التجميع الإحصائي للمعلومات الفردية بما يخدم احتياجات المستويات الاقتصادية داخل المجتمع من معلومات عن قيم الثروة للوحدات الاقتصادية وما يطرأ عليها من تغيرات خلال فترة زمنية معينة، وتحقيق الربط بين حسابات الوحدة الاقتصادية وحسابات الدخل القومي.

وعلى الرغم من تزايد الاهتمام بتطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية وضرورة الربط بين كل من التطوير والتوحيد، فمن الملاحظ أن الأهمية النسبية لكل من

التطوير والتوحيد قد تختلف تبعاً للأنظمة الاقتصادية والاجتماعية السائدة. ففي المجتمعات التي تأخذ بأسلوب التخطيط الشامل، تزداد الأهمية النسبية للتطوير بقصد توحيد المفهوم بين منتجي المعلومات ومستخدميها وخاصة من الأجهزة المركزية والتي تعمل على تحقيق الرقابة على الوحدات الاقتصادية التابعة لها. في حين أنه في المجتمعات التي تأخذ بأسلوب الاقتصاد الحر والمشروع الخاص، تزداد الأهمية النسبية للتوحيد لغرض زيادة كل من دلالة المعلومات وقابليتها للمقارنة والقضاء على المشاكل الإحصائية الخاصة بتركيب وإعداد الحسابات المجمعة على المستويات الاقتصادية المختلفة.

وسوف يخصص هذا المؤلف لدراسة محاولتين من محاولات التطوير والتوحيد للأنظمة المحاسبية، الأولى في جمهورية مصر العربية والثانية في الجمهورية اللبنانية، للتعرف على ما جاءت به كل محاولة من قواعد ومصطلحات ومبادىء وقوائم وتقارير ملزمة في مجال تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية والدوافع التي أدت إلى التفكير في هذه المحاولة، والصعوبات التي رافقت التطبيق العملي، وما تم تحقيقه من أهداف محددة مسبقاً لإجراء هذا التطوير والتوحيد.

وتحقيقاً لهذا الهدف، ينقسم هذا المؤلف إلى قسمين، يخصص الأول لدراسة النظام المحاسبي الموحد في جمهورية مصر العربية، ويهتم الثاني بدراسة التصميم المحاسبي العام في الجمهورية اللبنانية.

وفي القسم الأول، سنوضح كيف أن التخطيط الاقتصادي الرشيد يقوم على أساس سليم من النظريات العلمية والأساليب الرياضية والتحليلية التي تتطلب توفير بيانات دقيقة من الوقت المناسب وبالصورة المناسبة وبالمفهوم الاقتصادي الصحيح. ولما كان النظام الاقتصادي في جمهورية مصر العربية قد شهد تطورات جذرية عندما اتبعت جمهورية مصر العربية أسلوب التخطيط الشامل كأساس للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، وسيطرت الدولة على وسائل الإنتاج، مما أدى إلى تكوين قطاع عام يلعب دوراً أساسياً في الحياة الاقتصادية. وفي ظل هذه الظروف ظهرت الحاجة إلى تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية بما

يخدم التخطيط والمتابعة وتقييم الأداء من ناحية، وفي إعداد الحساب الختامي والميزانية العامة للدولة من ناحية أخرى، وذلك بجانب الأهداف التقليدية للوحدة المحاسبية. ولتحقيق المتطلبات السابقة صدر النظام المحاسبي الموحد في عام ١٩٦٦ شاملاً لمحاولات تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية بما يتلاءم مع الظروف الراهنة ولتحقيق التزاوج بين أنواع النظم المحاسبية المختلفة لقطاعات النشاط الاقتصادي على اختلاف أنواعها، بما يحقق احتياجات المستخدمين على مستوى الوحدة وعلى المستوى القومي. ويهتم هذا القسم باستعراض قواعد القياس والاتصال المحاسبي في وحدات القطاع العام في جمهورية مصر العربية وفقاً لقواعد النظام المحاسبي الموحد، ولقد تطلب ذلك بالضرورة التعرف على الأسباب التي أدت إلى صدور النظام المحاسبي الموحد، والقواعد والأسس التي جاء بها النظام في سبيل تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية لوحدات القطاع العام. ولقد تم تبويب موضوعات هذا القسم في أربعة أبواب، انقسم كل منها إلى عدد من الفصول والمباحث. فلقد خصص الباب الأول لدراسة مفهوم تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية لشركات القطاع العام، أم الباب الثاني فيحدد الإطار العام للنظام المحاسبي الموحد من خلال مدى ملاءمة ما جاء به من قواعد وأسس ومبادىء لمتطلبات التطور والتوحيد، وقد اهتم الباب الثالث بالمعالجة المحاسبية للعمليات المالية وفقاً لمتطلبات النظام المحاسبي الموحد، وأخيراً فلقد خصص الباب الرابع لدراسة مخرجات النظام المحاسبي الموحد من قوائم وتقارير مالية مع التركيز على القوائم والتقارير التي استحدثها النظام.

أما القسم الثاني فلقد خصص لدراسة التجربة اللبنانية في مجال تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية للمؤسسات، والذي استهدف إظهار الدوافع التي حدت بالمشرع اللبناني إلى إصدار التصميم المحاسبي العام ومن أهمها تبسيط وتطوير الأنظمة المحاسبية للمؤسسات بما يعمل على خلق فهم موحد للمعلومات المحاسبية وجعلها قابلة للمقارنة سواء على مستوى الوحدة لفترات زمنية متتالية، أو على مستوى الوحدات المتماثلة، وأخيراً للقضاء على المشاكل الإحصائية لتجميع المعلومات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية بصدد إعداد القوائم المالية المجمعة وربط حسابات الوحدة بالحسابات على المستوى القومي

والعمل على توفير الاحصاءات الاقتصادية والاجتماعية اللازمة للتخطيط القومي ورسم السياسات الاقتصادية والمالية للدولة اللبنانية.

ولقد تكون هذا القسم من بابين، انقسم كل منهما إلى عدد من الفصول، وقد خصص الباب الأول لدراسة الاطار العام للتصميم المحاسبي العام من خلال استعراض الملامح الرئيسية للتصميم سواء في مجال تطوير وتوحيد وتبسيط الأنظمة المحاسبية للوحدات الاقتصادية، أو في مجال ملاءمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين من داخل الوحدة ومن خارجها، مع إبراز مجالات التوحيد والالزام التي جاء بها التصميم المحاسبي العام تحقيقاً للأهداف المنشودة، من خلال نصوص المرسوم رقم ٤٦٦٥ والصادر بتاريخ ١٩٨١/١٢/٢٦ بوضع تصميم محاسبي عام، وكذلك القرار التطبيقي رقم ١١١ ـ ١ بتاريخ ١٩٨٢/٢/٢٢ الصادر عن وزير المالية.

وقد خصص الباب الثاني للتعرف على دورة تشغيل البيانات (الدورة المحاسبية)، والقوائم والتقارير المالية التي تنتج عنها في نهاية الدورة المالية لإظهار نتائج عمليات المؤسسة عن فترة زمنية معينة، وبيان المركز المالي للمؤسسة في تاريخ نهاية هذه الفترة مع الالتزام بالنماذج التي أوردها التصميم بهذا الصدد.

ولقد راعينا أن تشتمل موضوعات الدراسة عدداً من الأمثلة والتطبيقات العملية للمعاونة في التعرف على كيفية استخدام القواعد والأسس والمفاهيم التي جاء بها كل من النظام المحاسبي الموحد والتصميم المحاسبي العام.

ونأمل أن نكون قد ساهمنا بهذا الجهد المتواضع في تقديم العون للراغبين في التعرف على قواعد القياس والاتصال المحاسبي في شركات القطاع العام المصرية وفقاً لأحكام النظام المحاسبي الموحد، وفي المؤسسات اللبنانية وفقاً لأحكام وقواعد التصميم المحاسبي العام.

ونرجو من الله سبحانه وتعالى، أن نكون قد وفقنا في تحقيق الهدف الذي سعينا إلى تحقيقه من إصدار هذا المؤلف.

والله نسأل التوفيق والسداد.

بيروت في يناير ١٩٩٠

المؤلفان

القسم الأول
النظام المحاسبي الموحد
في جمهورية مصر العربية



الباب الأول

« تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية لشركات القطاع العام »

تناول البعض العلاقة بين النظرية المحاسبية والنظام الاقتصادى السائد الذى تطبق فيه[1] . وقد خلصت كتاباتهم الى ضرورة ربط الأنظمة المحاسبية بالتطورات الاقتصادية التى تحدث داخل المجتمع .

ويجدر بنا فى هذا المجال أن نحدد أولا ما هو المقصود بالأنظمة المحاسبية على مستوى المشروع . ولقد تعددت التعاريف التى تناولتها وذلك لغرض تحديد مفهومها .

وسوف نتناول الآن بعض هذه التعاريف[2] فقد أشار أحدهم[3] فى كتابه بعنوان « المحاسبة الادارية » أن النظام المحاسبى لا يمثل دفاتر اليوميات ودفاتر الاستاذ وغير ذلك من القوائم والسجلات ، وما يحكم استعمالها من قواعد ، ولكن النظام المحاسبى الصحيح لمشروع معين هو الذى يؤدى الى تحقيق الأغراض الآتية :

١ ــ متابعة البيانات المحاسبية بكفاءة ، على أن تتم هذه المتابعة بأقل التكاليف .

٢ ــ الحصول على تقارير دورية وسريعة .

٣ ــ تحقيق درجة عالية من الدقة فى اثبات عمليات المشروع .

٤ ــ العمل على تجنب احتمالات التلاعب والغش والتحريف والتمويه .

---

(١) Horwitz , B., " Depreciation and Cost stability in Soviet Accounting " , Accounting Review , October , 1963 , P. 819 .

(٢) عبد الباسط أحمد رضوان : « دراسة تحليلية فى النظام المحاسبى الموحد لشركات القطاع العام » ، دار المعارف بمصر ، ١٩٦٧ .

(٣) Anthony , R.N.

كما ذكر المؤلف فى مقدمة كتابه هذا أن لكل مشروع نظاما محاسبيا يعنى تجميع وتلخيص وتقديم تقارير معبرا عنها بوحدات نقدية .

وقد أبرز آخر[1] مفهوم النظام والفرق بينه وبين الاجراءات عن طريق عرض بعض التعاريف لكل منهما على النحو الآتى :

١ ــ فقد عرف أحد الكتاب[2] النظام بأنه مجموعة من الأجزاء المترابطة ، وهو السبيل لربط الأفراد بنواحى النشاط المختلفة وبالخدمات وبالالآت لتحقيق أهداف المشروع .

٢ ــ ويرى آخر[3] أن النظام طريقة عملية مناسبة لاطار كامل يمكن من القيام بالنشاط الرئيسى أو وظيفة المشروع . أما الاجراءات فهى عمليات كتابية متفرقة تعد أساسا لضمان توحيد معالجة عمليات المشروع .

ومن هذا يتضح أن النظام المحاسبى لا يعنى مجموعة دفترية تسجل فيها العمليات المالية بالمشروع فحسب ، ولكنه يرتكز على مبادىء علمية تشمل الأهداف والمفاهيم والفروض التى تساعد على قياس النتائج ، وكذلك الأساليب الفنية بما تتضمنها من مقومات مستندية وتبويب حسابى وما تتخذه تلك الأساليب من قواعد واجراءات محاسبية[4] .

فالنظام المحاسبى ــ فى ذاته ــ هو تطبيق لنظريات ومبادىء المحاسبة بدراسة الطرق العملية والمناسبة فى تسجيل المعلومات وتلخيص البيانات وعرض النتائج لتحقيق الأهداف التى سبق ذكرها فى التعريف الأول للنظام المحاسبى .

ومن ثم فالنظام يقوم فى زمان ومكان معين ويتكون من عناصر قابلة بطبيعتها للتغير لأنها ليست مجردة عن الزمان والمكان . ويتكون النظام من ثلاث عناصر :

---

(١) Gellespie , Cecil

(٢) Place , Iren

(٣) Cole

(٤) الدكتور حسين عامر شرف : « نظرية المحاسبة الحكومية » ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٢م.

نوع معين يتفق مع فلسفة النظام ، ونوع من التنظيم القانونى والادارى للوحدة المحاسبية ، ونوع من الفن يتوقف على ما اذا كان تسجيل العمليات يتم يدويا أو باستخدام الآلات .

ولقد شهدت جمهورية مصر العربية تطورات اقتصادية جذرية عندما إتبعت أسلوب التخطيط للتنمية الاقتصادية والاجتماعية ، وسيطرت الدولة على وسائل الانتاج مما جعل القطاع العام بوحداته الاقتصادية المختلفة من الركائز الأساسية للتخطيط القومى الشامل . وفى ظل هذه الظروف ظهرت الحاجة الى تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية بما يخدم التخطيط والمتابعة وتقييم الأداء من ناحية وفى اعداد الحساب الختامى والميزانية العامة للدولة من ناحية أخرى ، وذلك بجانب الأهداف التقليدية للوحدة المحاسبية .

ولتحقيق المتطلبات السابقة جاء النظام المحاسبى الموحد شاملا لمحاولات تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية بما يتلاءم مع الظروف الراهنة .

وسوف نتناول فى هذا الباب دراسة الأسباب التى دعت الى تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية بما يتلاءم مع احتياجات أجهزة التخطيط من حيث اعداد الخطة العامة ومتابعة تنفيذها وربط حسابات الوحدة بالاقتصاد القومى واعداد الموازنة العامة للدولة ، وكذا لتوفير البيانات الدقيقة لأجهزة الرقابة وتقييم الأداء ، مما يحقق فاعلية هذه الأجهزة . وأخيرا سوف نشير فى هذا لدراسة سريعة للنظام المحاسبى الموحد كخطوة لتحقيق الهدف المنشود . وسنتناول هذا الموضوع على النحو الآتى :

الفصل الأول : تطوير الأنظمة المحاسبية لشركات القطاع العام

الفصل الثانى : توحيد الأنظمة المحاسبية لشركات القطاع العام

الفصل الأول

« تطوير الأنظمة المحاسبية لشركات القطاع العام »

لقد نادى العديد من الكتاب بضرورة ربط القواعد والأسس المحاسبية بالمفاهيم الاقتصادية والاجتماعية السائدة داخل المجتمع . فالقواعد والاسس المحاسبية التى تكون مقبولة وملائمة فى اقتصاد رأسمالى يقوم على المشروع الخاص ، تفقد صلاحيتها فى اقتصاد مخطط يقوم على المشروع العام .

وقد ترتب على اتباع جمهوريتنا اسلوب التخطيط الشامل كأساس للتنمية الاقتصادية والاجتماعية ونشأة الوحدات الاقتصادية للقطاع العام ، أن تأكدت الحاجة الى تطوير الأنظمة ، بما يكفل توفير البيانات الدقيقة والملائمة التى يتم على أساسها اعداد الخطة العامة للدولة وكذلك متابعة الأداء وتقييم نتائجه بواسطة الأجهزة الرقابية المختلفة ، ذلك لأن الوحدة الاقتصادية تعتبر الخلية الأساسية لعملية التخطيط بمعناها الشامل ، أى لاعداد الخطة وتنفيذها ومتابعتها وتقييمها[1] .

ومن ناحية أخرى فان وحدات القطاع العام تمثل أجهزة الدولة لممارسة النشاط الانتاجى ، ومن ثم فان ميزانياتها تعتبر جزءا من الميزانية العامة للدولة ، وبالتالى فان تطوير الأنظمة المحاسبية يجب أن يستهدف خدمة رجل الخزانة فى إمداده بالبيانات الدقيقة والملائمة لاعداد ميزانية قطاع الأعمال والتى تعتبر جزءا من الميزانية العامة للدولة . والمقصود بالتطوير فى هذا المجال هو أن تستطيع الأنظمة المحاسبية وما تتضمنه من الأسس والمصطلحات والتعاريف المحاسبية التى تطبقها الوحدات الاقتصادية أن تفى باحتياجات وزارتى التخطيط والخزانة بجانب احتياجات

---

(١) الجهاز المركزى للمحاسبات ، « النظام المحاسبي الموحد » ، الجزء الأول ، ١٩٦٦ ، ص ٢ .

الوحدة . ومن ثم يمكن القول بأن التطوير فى هذا المجال يعنى أن تستطيع البيانات المحاسبية المستخرجة من السجلات والدفاتر فى شركات القطاع العام خدمة أغراض المستويات التالية مجتمعة :

١ ـــ الوحدة الاقتصادية (الشركة) .
٢ ـــ أجهزة التخطيط .
٣ ـــ وزارة الخزانة أو المالية .

ونود أن نشير قبل دراسة علاقة التطوير بهذه المستويات ، الى اننا نقصد بالوحدة الاقتصادية الشركة العامة والتى افترضنا فى نفس الوقت أنها الوحدة المحاسبية . حيث يمكن تعريف الوحدة المحاسبية[١] بأنها كل وحدة اقتصادية تقوم بعمليات تبادلية تتخذ شكل صفقات تجارية أو معاملات مالية ، ويمكن تحديد ما تجريه من صفقات أو معاملات ونسبتها الى تلك الوحدة ، وتتبع الآثار النقدية لتلك الصفقات والمعاملات . وترتيبا على ذلك قد تكون الوحدة المحاسبية مجرد مبلغ من المال مخصص لغرض محدد ، وقد تكون مشروعا فرديا ، أو شركة مساهمة ، أو مجموعة من الشركات التابعة لشركة قابضة ، أو قد تكون قسما من أقسام الشركة أو فرعا من فروعها ، فجميعها تتشابه فى أن لكل منها نشاطا اقتصاديا يترتب عليه صفقات أو معاملات يمكن تمييزها تمييزا واضحا وتقييم كل منها بوحدات نقدية ، الا أنها تختلف من حيث مجالات النشاط الاقتصادى التى تؤدى فيها وظائفها ، ومن حيث طبيعة التدفقات المالية التى تتكون منها ، ويترتب على ذلك أن تختلف انواع البيانات التى تعبر عن نتائج ذلك النشاط ، كما تختلف أساليب استخدام تلك البيانات ، ومن ثم تعتبر هذه الخصائص أساسا لتحديد أنواع الوحدات المحاسبية والتمييز بينها .

ويمكن أن نستخدم فى هذا المجال اصطلاح الوحدة الاقتصادية بدلا من إصطلاح الوحدة المحاسبية للتعبير عن شركات القطاع العام تمشيا مع ما ورد بالنظام المحاسبى الموحد .

---

(١) الدكتور حسين عامر شرف : « نظرية المحاسبة الحكومية » ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٢ .

وبعد ذلك سوف نتناول علاقة التطوير بكل مستوى من المستويات الثلاثة السابقة .

وسوف نتناول علاقة التطوير بهذه المستويات كما يلى :

أولا : أغراض المحاسبة بالنسبة للوحدة الاقتصادية :

من الثابت أن الأغراض التقليدية لمسك الدفاتر (المحاسبة الخارجية) بالنسبة للوحدات الاقتصادية هى اثبات العمليات المالية ، واظهار نتيجة العلاقات الخارجية للوحدة مع الغير ، وأخيرا بيان التغيرات فى رأس المال المستثمر نتيجة استغلاله فى النشاط الاقتصادى . ويمكن أن نحصر اجراءات تحقيق هذه الأغراض فى الآتى :

١ ـــ اثبات العمليات المالية التى تقوم بها الوحدة حسب تسلسل حدوثها .

٢ ـــ تبويب العمليات المثبتة فى دفاتر القيد الأولى .

٣ ـــ اظهار نتيجة عمليات الوحدة خلال فترة زمنية محددة .

٤ ـــ تصوير المركز المالى للوحدة .

ويذكر البعض أن أهداف المحاسبة بالنسبة للوحدة تنحصر فى[1] :

١ ـــ اعداد سجل تاريخى لتفاصيل المعاملات المالية التى تترتب على النشاط الاقتصادى للمشروع .

٢ ـــ صيانة حقوق المشروع والمحافظة على أصوله .

٣ ـــ تقديم البيانات والنتائج كأساس للدراسة واتخاذ القرارات الادارية .

ومن ثم فلا يقصد بتطوير الأنظمة المحاسبية ، اهمال الأغراض التقليدية للمحاسبة المالية فى الوحدة الاقتصادية ، ولكنه يهدف الى تنمية الأساليب المستخدمة فى تحقيق هذه الأغراض ، ولتسهيل استخراج البيانات اللازمة لأجهزة

---

(١) نفس المرجع السابق .

الضبط والرقابة ، وتوفير البيانات الضرورية لاعداد ميزانية قطاع الأعمال ، كما سنبين فيما بعد .

ثانيا : أجهزة التخطيط :

بعد أن أخذت الدولة بمبدأ التخطيط القومى الشامل ، ونتيجة للتغير فى طبيعة الوحدة الاقتصادية ، بحيث أصبحت خلية اقتصادية حية تعمل داخل اطار محدد . كان من الضرورى تطوير الأنظمة المحاسبية لهذه الوحدات لتوفير البيانات اللازمة لأجهزة التخطيط من حيث اعداد الحسابات القومية ، واعداد الخطة ومتابعة تنفيذها . ولهذا كان من الضرورى ربط البيانات المحاسبية المستخرجة من دفاتر وحدات القطاع العام بأجهزة التخطيط بطريق مباشر عن طريق مدها بالبيانات اللازمة لاعداد الخطة ومتابعة تنفيذها وبطريق غير مباشر عن طريق الاشتراك فى اعداد الحسابات القومية وسنتناول كل من هذين الموضوعين على حدة .

١ ـ اعداد الحسابات القومية :

للتخطيط القومى أدوات كثيرة يستعين بها المخطط الاقتصادى فى رسم الخطة العامة للتنمية الاقتصادية ، ولعل أهمها المحاسبة القومية . ويمكن القول أن الخطة القومية تتشكل من مجموعة الخطوات والاجراءات التى يترتب عليها تعديل وضع اقتصادى قائم الى وضع آخر يتم اختياره على أساس من المنطق . وهذا بدوره يستلزم التعرف على الوضع القائم عند اعداد الخطة ، وتقويمه أى التعرف على امكانيات التأثير فيه ، واجراءات التحكم فيه التى يمكن ادخالها على الأوضاع القائمة من الناحيتين الكمية والنوعية[١] .

ولا توجد وسيلة خير من المحاسبة القومية لاعطاء هذه الصورة ، اذ تظهر لنا بجلاء مركز الاقتصاد القومى فى أى وقت . والمحاسبة القومية كما عرفها البعض[٢]

---

(١) الدكتور نزيه ضيف محاضرات فى « الحسابات القومية كأداة لاعداد البيانات اللازمة للتخطيط » ، معهد التخطيط القومى ، القاهرة ، يوليو ١٩٦١ .

(٢) Stone , Richard , " Functions and Criteria of a System of Social Accounting " , Income & Wealth Series , I , Cambridge , 1951 .

هى « وسيلة عملية لتصوير الجانب الاقتصادى من حياة المجتمع ، والذى يتمثل فى شكل عمليات أو صفقات تتم فعلا أو مجازا خلال فترة زمنية معينة » .

وكما عرفها المؤتمر القومى لكتاب المالية العامة بأنها عبارة عن وسيلة احصائية تسمح بتصوير جداول محاسبية تشتمل على مقادير كمية لاعطاء فكرة اجمالية عن النشاط الاقتصادى فى دولة ما خلال فترة محددة[١] .

وتشبه المحاسبة المالية المحاسبة القومية فى بعض النواحى من حيث أن كل منهما يطبق نظرية القيد المزدوج فى تسجيل الصفقات الاقتصادية ، ولكن المحاسبة القومية تعطى صورة شاملة للعلاقات بين قطاعات المجتمع بأكمله . كما أن المحاسبة المالية تمكننا من اعداد البيانات المحاسبية اللازمة لرسم السياسة الانتاجية والاستثمارية للوحدة الاقتصادية ، بينما تعتبر المحاسبة القومية اسلوبا للتخطيط تفيد فى رسم سياسات التنمية والتخطيط الاقتصادى وما تشمله من برامج استثمار وانتاج وغير ذلك على مستوى الاقتصاد القومى[٢] .

وتتفرع المحاسبة القومية الى ثلاثة فروع[٣] :

١ ــ حسابات الدخل القومى[٤] .

٢ ــ حسابات المستخدم ــ المنتج[٥] .

٣ ــ حسابات التدفقات المالية[٦] .

---

(١) الدكتور مبارك حجير : « محاضرات فى الحسابات الاقتصادية والقومية » ، الطبعة الأولى ، ١٩٦١ .

(٢) عبد الباسط رضوان : « دراسة تحليلية فى النظام المحاسبى الموحد لشركات القطاع العام » ، دار المعارف بمصر ، ١٩٦٧

(٣) Yanousky , M., " Anatomy of Social Accounting Systems " , London , Chapman & Hall , 1965

(٤) National Income Accounts

(٥) Input-Output Accounts

(٦) Flow of Funds Accounts

ويهدف النوع الأول أساسا الى قياس الدخل القومى والمنتج النهائى والاستهلاك وتكوين رأس المال . أما النوع الثانى فيختص الى حد كبير بعرض عملية التداخل الصناعى للانتاج وحركة السلع . والدور الرئيسى للنوع الثالث هو بيان وسائل تمويل عملية الانتاج والاستهلاك والاستثمار .

والعامل المشترك لهذه الأنواع الثلاثة هو أنها جميعا تختص بعملية تدفق الأنشطة الاقتصادية والمالية . فهى تصف تدفق مساهمات العمل فى الانتاج والتدفق العكسى للدخل الذى يعود على العمل من المشروعات الانتاجية ، كما أنها تظهر تدفق السلع الوسيطة (الخامات والسلع غير تامة الصنع) بين القطاعات المختلفة للاقتصاد القومى . وتدفق السلع النهائية الى المستهلكين . ومثل هذه النظم تعرض أيضا للتدفقات المالية الدائرية التى تسمح للسلع والخدمات بالتدفق بين القطاعات المختلفة للاقتصاد القومى[1] .

ونتناول فيما يلى بيان علاقة المحاسبة المالية بهذه الأفرع الثلاثة للمحاسبة القومية .

فبالنسبة لحسابات الدخل القومى ، نجد أن التطور يعنى ضرورة ربط حسابات الوحدة بحسابات الدخل القومى ، بحيث تصبح الأولى مرحلة من مراحل اعداد الثانية .

ويقتضى هذا ضرورة تطوير الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية لكل منها لاحداث تقارب بين الحسابات الفردية والحسابات القومية ، وذلك لخدمة أغراض التخطيط . فعن طريق حسابات الدخل القومى يستطيع المخطط الوقوف على الناتج القومى ، ومصادره ، وكيفية توزيعه ، وما استهلك منه ، وما سيوجه الى الاستثمارات الجديدة .

فبالرغم من الاختلافات بين المحاسبة المالية وحسابات الدخل القومى من حيث مجال الاستخدام ، وهدف كل منهما ، فان مصدر البيانات هو السجلات المحاسبية المستخدمة داخل الوحدات الاقتصادية .

(١) نفس المرجع السابق

وتمر مراحل القياس على المستوى القومى بثلاثة مراحل هى :

أ ــ حساب الانتاج .

ب ــ حساب التخصيص .

جـ ــ حساب رأس المال .

ويبين حساب الانتاج مجموعة السلع والخدمات المنتجة خلال الفترة المالية على حسب طبيعة كل نشاط ، وكذلك مجموعة مستلزمات الانتاج (سلعية وخدمية) ، وايجاد الفرق بينها الذى يمثل القيمة المضافة المتولدة من العملية الانتاجية[1] . أما الحساب الثانى فيبين كيفية توزيع الفائض وأى ايرادات أخرى ، وما يتبقى لعملية الادخار ، الذى قد يكون بالسالب أو الموجب . وأخيرا فان حساب رأس المال (حساب العمليات الرأسمالية) يبين التغيرات فى رأس المال عن طريق بيان الموارد المتاحة من الادخار وبيع أصول ثابتة وأقساط الاهلاك وأوجه استخدامها فى التكوين الرأسمالى (اضافات رأسمالية وتغير فى المخزون) أو عمليات الاقراض .

ويتضح لنا بصورة مباشرة أهمية الربط بين حسابات الوحدة وحسابات الدخل القومى اذا استعرضنا بسرعة صورة حسابات الدخل القومى ، وكيف أن مجموع الوحدات الاقتصادية تكون فيما بينها أحد القطاعات الرئيسية للاقتصاد القومى وهو قطاع الأعمال . ويمكن تقسيم حسابات الدخل القومى الى :

١ ــ حسابات قطاعية .

٢ ــ حسابات مشتقة .

٣ ــ جداول تفصيلية .

فالحسابات القطاعية : هى التى تصور على مستوى القطاعات والتى تتكون من مجموعة من الوحدات التى تتشابه فى سلوكها الانتاجى أو الاستهلاكى .

(١) عناصر القيمة المضافة المتولدة من العملية الانتاجية هى : الأجور ، الايجارات ، الفوائد ، الفائض .

وينقسم الاقتصاد القومى الى أربعة قطاعات لغرض اعداد حسابات الدخل القومى وهى :

ا ــ **قطاعات الخدمات (القطاع الحكومى)**[1] : والسلوك الغالب له هو تقديم الخدمات العامة .

ب ــ **قطاع الأعمال**[2] : والسلوك الغالب له هو الانتاج . وهو يضم مشروعات القطاع العام والخاص .

جـ ــ **القطاع العائلى**[3] : والسلوك الغالب له هو الاستهلاك .

د ــ **قطاع العالم الخارجى**[4] : وهو له طبيعة تبادلية لبيان حركة المعاملات الخارجية من صادرات وواردات .

ويصور لكل قطاع من القطاعات السابقة الحسابات الثلاثة الخاصة المشار اليها وهى حساب الانتاج ، حساب التخصيص وحساب رأس المال . وقد يقتصر التصوير فى بعض القطاعات على حسابين فقط كما هو الحال فى القطاع العائلى حيث يقتصر على الحسابين الثانى والثالث وهما حسابى التخصيص ورأس المال .

أما الحسابات المشتقة : فهى التى تصور على المستوى القومى بغض النظر عن القطاعات المكونة له ، وأهمها :

ا ــ **حساب الناتج والانفاق** : وهو لبيان كيفية توزيع الدخل القومى بين أوجه الانفاق الاستهلاكى والادخار .

ب ــ **حساب الدخل وتوزيعه** : وهو لبيان مدى عدالة توزيع الدخل القومى على العناصر المكونة له . وذلك عن طريق ايجاد النسبة المئوية لكل من الأجور والفوائد والفائض الى مجموع الدخل القومى .

---

(١) Governmental Sector

(٢) Business Sector

(٣) Househeld Sector

(٤) Rest of The World Sector

جـ — **حساب العمليات الرأسمالية** : وهذا الحساب تجميع لما ورد بحسابات العمليات الرأسمالية القطاعية ، وذلك لبيان التكوين الرأسمالى على مستوى الاقتصاد القومى .

أما الجداول التفصيلية : فهى تتناول تفصيلات للبيانات الواردة بالحسابات القطاعية المشتقة ، ومثال ذلك أنه يمكن تحليل حساب الانتاج فى قطاع الأعمال الى عدة حسابات تفصيلية على حسب نوع النشاط (صناعى — زراعى ...).

ولقد واجهت المحاسب القومى العديد من العقبات وهو بصدد اعداد هذه الحسابات ومنها :

ا — طبيعة القواعد والأسس والتعاريف والمصطلحات المطبقة فى هذه المشروعات وتعدد النظم المحاسبية المستخدمة

ب — سيطرة المشروعات الخاصة على النشاط الاقتصادى .

جـ — الرغبة فى تحقيق الصالح الشخصى لأصحاب حقوق الملكية فى هذه المشروعات دون الصالح القومى .

ولقد تمكنت الدولة من القضاء على الصعوبتين الثانية والثالثة عن طريق التأميم وتكوين قطاع عام قوى يسيطر على أوجه النشاط الاقتصادى ويبغى الصالح العام . أما الصعوبة الأولى فلا يمكن القضاء عليها ، الا بتطوير وتوحيد القواعد والأسس والتعاريف والمصطلحات المحاسبية المطبقة فى هذه الوحدات داخل قطاع الأعمال ، وأيجاد التزاوج بين المحاسبة المالية والمحاسبة القومية ، ومن أجل هذا أصدرت الدولة النظام المحاسبى الموحد .

ومن الواضح أن تطوير التعاريف والمصطلحات والقواعد والأسس المحاسبية يخدم أعداد حسابات الدخل القومى ، وكذا اعداد حسابات المستخدم والمنتج ، وحسابات التدفقات النقدية على أسس موحدة .

٢ ــ إعداد الخطة العامة للدولة :

يتضح من العرض السابق أن البيانات المحاسبية تخدم بطريق غير مباشر رجل التخطيط عند استخدامها فى اعداد الحسابات القومية والتى تعتبر أداة رئيسية من أدوات التخطيط ، ومن ناحية أخرى فهى تخدم بطريق مباشر رجل التخطيط عند إعداد تقديرات الخطة العامة ومتابعة تنفيذها . ولاحكام تقديرات الخطة الاقتصادية للدولة من ناحية ، وأحكام عملية متابعة تنفيذها من ناحية أخرى ، يتطلب الأمر حصول المخطط العام على بيانات دقيقة عن الموارد المتاحة وأوجه استخدامها . وهذه البيانات ما هى الا تجميع لتلك البيانات المحاسبية التى تقدمها الوحدات الاقتصادية عن مشروعاتها المستقبلة . ومن هنا ظهرت العلاقة الوطيدة بين الوحدات الاقتصادية والخطة العامة ، وكذا أهمية الربط بين حسابات الوحدة الاقتصادية والحسابات على المستوى القومى .

ولايضاح أهمية الدور الذى تلعبه البيانات التى تقدمها الوحدة الاقتصادية فى اعداد الخطة العامة للدولة ، يمكن أن نمر سريعا على مراحل عملية التخطيط وهى :

١ ــ صدور أهداف وتوجيهات عامة ذات صبغة سياسية[1] .

ومن الملاحظ أن هذه الأهداف والتوجيهات تصدر من أعلى مستوى فى الدولة .

٢ ــ تحديد الاطار المبدئى للخطة :

وتعنى هذه المرحلة بلورة الأهداف والتوجيهات العامة فى شكل تفصيلى . ومن ثم يمكن القول بأن الاطار المبدئى للخطة ما هو الا الرأى العلمى والفنى وبصورة مفصلة للأهداف والسياسات العامة . ويقوم بتحديد هذا الاطار المتخصصين فى أجهزة التخطيط .

---

(١) ففى عام ١٩٦١/٦٠ كان الهدف العام هو مضاعفة الدخل القومى خلال عشر سنوات ، وتحقيق التوازن بين المجتمع الحضرى والقروى .

ونلاحظ أن الأساس والجوهر فى اعداد الاطار المبدئى للخطة هو :

ا — وضع معدلات نمو بالنسبة للقطاعات المختلفة بالنسبة للانتاج والعمالة ... الخ .

ب — تحقيق التكامل بين القطاعات المختلفة .

جـ — ايجاد التوازن بين القطاعات المختلفة .

ويصدر الاطار المبدئى للخطة فى شكل مشروع مقترح وليس نهائى .

٣ — مناقشة الاطار المبدئى للخطة :

وتتم هذه المناقشة على كافة المستويات داخل الاقتصاد القومى كل فيما يخصه (الوزارة ، المؤسسة ، الوحدات الانتاجية) .

٤ — وضع خطة لكل وحدة اقتصادية :

وعلى ضوء هذا الاطار المبدئى تقوم كل وحدة انتاجية (شركات القطاع العام) بوضع خطة لها لفترة مستقبلة .

٥ — **تجميع الخطط الفردية** للوحدات الاقتصادية حتى تصل الى وزارة التخطيط لدراستها . وفى صعودها تمر بأكثر من مرحلة . فنجد أن الشركات ترسل خططها الى الهيئات النوعية التابعة لها ، والهيئات بدورها ترسل هذه الخطط الى الوزارة المختصة وأخيرا ترسل هذه الوزارات هذه الخطط الى وزارة التخطيط وفى كل مرحلة يتم التجميع على أساس تحقيق الترابط والتكامل والتنسيق بين الخطط الفرعية .

٦ — **تكوين لجان متخصصة** لدراسة مشروعات الخطة لاعطاء رأيها الفنى فى اقتصاديات هذه المشروعات .

٧ — وأخيرا **وضع الخطة** فى صورتها النهائية .

ومن هذا العرض السريع لمراحل اعداد الخطة يتضح لنا خطورة المرحلة الرابعة ، التى تؤثر الى حد كبير جدا فى وضع الخطة بصورتها النهائية . ولذلك

فان التهاون فى هذه الخطوة يعنى بالضرورة وضع خطة غير سليمة والعكس صحيح . ولكى تتمكن الشركة من حسن أداء هذه المرحلة كان لابد من تطوير الأنظمة المحاسبية لكى تتمشى مع المفاهيم الاقتصادية لمستخدمى وطالبى البيانات المحاسبية فى مجال اعداد الخطة العامة للدولة ومتابعة تنفيذها .

ثالثا : أهداف اعداد الموازنة العامة للدولة (وزارة الخزانة أو المالية) :

يمكن تعريف ميزانية الدولة[1] بأنها تقدير لانفاقها ومواردها عن فترة مقبلة . وبالتالى فهى صورة ملموسة لنشاط الدولة خلال هذه المدة . وعلى هذا نراها وقد خضعت فى تطويرها لما اعترى هذا النشاط من تطور كان فى الواقع انعكاسا لتطور الفكر الاقتصادى نفسه .

ففى عصر الحرية الاقتصادية ، كانت الميزانية العامة للدولة تعكس هذه الفلسفة الاقتصادية فى تضييق دور الدولة وحصره فى أضيق الحدود الممكنة ، وكان ذلك عن طريق ضرورة توازن الميزانية الذى يتحقق عن طريق الحصيلة الضريبية . بالتالى كان يكفى لتحقيق هذا التوازن الكمى أن تقدر كل جهة ادارية ما يلزمها من نفقات ليتحدد فى النهاية مجموع الانفاق على مستوى الحصيلة الضريبية .

ثم تطور الفكر الاقتصادى تحت تعاليم ماركس ، وما أسفرت عنه الأزمات الاقتصادية من ضرورة تدخل الدولة فى الشئون الاقتصادية . ولم تعد الدولة مجرد مستهلكة ، بل اصبحت موجهة ، بل منتجة بطريق مباشر أو غير مباشر للسلع والخدمات . ومن هنا يتضح زيادة الدور الذى تقوم به الدولة ، وبالتالى زيادة حجم الميزانية العامة وتغير مفهومها بما يتناسب مع دور الدولة والفلسفة الاقتصادية التى تسير عليها . وفى حالة اتباع الدولة لمبدأ التخطيط الشامل نلاحظ أن الميزانية العامة تصبح ذات مهمة تنفيذية بحتة ، أى تنفيذ ما ورد

---

(١) الدكتور عاطف السيد : محاضرة عن « الادماج الاقتصادى لميزانية الدولة » ، معهد التخطيط القومى ، القاهرة ، أغسطس ١٩٦٤ .

بالخطة ، أى تكون الميزانية ترجمة عملية للخطة العامة الموضوعة وذلك اذا ما ارادت الدولة أن تكون منطقية مع نفسها ، موضوعية فى سياستها[1]

وقد ترتب على الأخذ بمبدأ التخطيط واشراف الدولة ــ فى جمهورية مصر العربية ــ على النشاط الاقتصادى والتجارى عن طريق المشروعات العامة التى تمتلكها الدولة فى صورة مؤسسات وهيئات عامة تشرف بدورها على مجموعة من الشركات والوحدات الانتاجية ، أن ظهرت الحاجة الى ادماج ميزانيات هذه المشروعات فى الميزانية العامة للدولة لسببين : أولهما أن أموال هذه المشروعات (جميعها أو معظمها) من المال العام ، والثانى أن هذه المشروعات تتولى تنفيذ الجزء الكبير من الخطة العامة للدولة والتى تعتبر الميزانية العامة تعبيرا عمليا عنها .

ولقد صدر القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بشأن اعداد الموازنة العامة والمعدل بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٧٩ متضمنا أن الموازنة العامة للدولة هى البرنامج المالى للخطة عن سنة مالية مقبلة لتحقيق أهداف محددة فى اطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وطبقا للسياسة العامة للدولة .

وتشمل الموازنة العامة للدولة جميع الاستخدامات والموارد لاوجه نشاط الدولة التى يقوم بها كل من الجهاز الادارى للدولة ووحدات الحكم المحلى والهيئات العامة ، بالاضافة الى الوحدات الاقتصادية العامة .

وبذلك يمكن القول بان الحكومة تعد لكل من الوحدات الحكومية والهيئات العامة الخدمية موازنات مستقلة يتم تجميعها فى موازنة اجمالية تعبر عن حجم مسئوليات الحكومة الأساسية فى مجال تحقيق وظائفها المحددة .

هذا بالاضافة الى اعداد موازنات مستقلة للوحدات الاقتصادية العامة ، والهيئات العامة ذات الطابع الاقتصادى ، على أن يتم تجميعها فى موازنة اجمالية لبيان مدى تدخل الدولة فى النشاط الاقتصادى وفقا للفكر السائد فى الدولة فى هذا الصدد .

---

(١) نفس المرجع السابق .

ومن ثم فلقد ذكر البعض[1] أن الموازنة العامة للدولة تنقسم من الناحية الوظيفية إلى موازنتين أو ميزانيتين :

١ ــ ميزانية قطاع الخدمات أو موازنة الخدمات .
٢ ــ ميزانية قطاع الأعمال أو موازنة الأعمال .

وتتضمن ميزانية قطاع الخدمات أو موازنة الخدمات ، ما يلي :

ا ــ **الميزانية العامة للخدمات** : وتشمل ميزانيات الوزارات والادارات الحكومية التى تنهض بمسئوليات التخطيط والتوجيه والرقابة للسياسة العامة للدولة ، وكذلك توفير الخدمات العامة على مستوى الجمهورية .

ب ــ **ميزانية وحدات الادارة المحلية** : وهى تضم الوحدات الادارية المحلية والتى تمثل اللامركزية الاقليمية (المحافظات والمدن والقرى) .

جـ ــ **الميزانيات الملحقة بميزانيات الخدمات** : وتشمل ميزانيات جميع الهيئات العامة التى تزاول نشاطا يدخل فى قطاع الخدمات مثل الجامعات ، والجهاز المركزى للمحاسبات .

أما ميزانية قطاع الأعمال أو موازنة الأعمال فتتضمن مجموع الميزانيات المستقلة للهيئات والمؤسسات العامة التى تباشر نشاطا ذا طابع اقتصادى ويقتضى الأمر الأخذ بالاساليب التجارية فى ادارة أموالها ، مع مراعاة المبادىء المقررة بالنسبة لميزانية الدولة باعتبار أن أموالها جميعا أو معظمها من المال العام ، وبالتالى لابد من اخضاع ميزانيتها لرقابة السلطات الحكومية والتشريعية المختصة بمراقبة الموازنة العامة للدولة . هذا ويصدر قرار من رئيس الجمهورية بربط كلٍ من الميزانيات المستقلة للهيئات والمؤسسات العامة .

وبعد هذا الاستعراض السريع لبيان مدى ضرورة الربط بين المحاسبة المالية والمحاسبة القومية من جهة . وبين حسابات الوحدة والخطة العامة والموازنة العامة للدولة من جهة أخرى ، يبدو واضحا انه كان لابد من العمل على تطوير وتوحيد

(١) الدكتور محمد احمد خليل : المحاسبة الحكومية ، دار الجامعات المصرية .

القواعد والأسس والمصطلحات والتعاريف المحاسبية لخدمة كل من المحاسب المالى والمحاسب القومى ، ورجل التخطيط ورجل الخزانة .

ومن هذا العرض يتضح لنا الارتباط الوثيق بين البيانات المحاسبية للوحدات الاقتصادية داخل القطاع العام ، والميزانية العامة للدولة فيما يتعلق باعداد موازنة لقطاع الأعمال . ومن هنا يتضح ضرورة تطوير وتوحيد القواعد والأسس والمصطلحات والتعاريف المحاسبية لكى نتمكن من تصوير الحسابات الختامية والميزانيات لشركات القطاع العام فى شكل يتمشى مع تبويب الحسابات القومية والموازنة العامة للدولة .

الفصل الثاني

توحيد الأنظمة المحاسبية لشركات

القطـاع العـام

بعد أن أصبحت الوحدة الاقتصادية احدى خلايا النشاط الاقتصادى التى تعمل داخل إطار محدد لتحقيق أهداف حددتها خطة عامة ، أصبح من الضرورى توحيد النظام المحاسبى فى هذه الوحدات .

ويجدر بنا فى هذا المجال تحديد المقصود بالتوحيد . فيرى البعض أنه يقصد به اجراء/توحيد المفهوم بين منتج البيانات ومستخدمها أو طالبها . أى أن تفى البيانات المحاسبية المستخرجة من دفاتر الوحدة منتجة البيانات باحتياجات المحاسب القومى ووزارة الخزانة والأجهزة الأخرى التى تتولى التخطيط والرقابة على مختلف المستويات .

ويتحقق ذلك عن طريق توحيد مصطلحات وقواعد وتعاريف وأسس المحاسبة المالية التى تسير عليها الوحدة الاقتصادية مع المحاسبة القومية التى تقوم عليها خطة الدولة والموازنة العامة لها ، فيصبح من السهل الميسور ترجمة كل منهما للآخر حيث يوجد اتفاق على المفاهيم بين المحاسبين سواء على مستوى الوحدة أو المستوى القومى ، ولكننا نفضل أن نطلق على هذه العملية « تطوير » وليس « توحيد » للانظمة المحاسبية . ذلك لأننا نقصد بالتوحيد وضع أسلوب موحد للتطبيق بين الوحدات الاقتصادية[1] (أى على مستوى تنظيمى واحد) ، حتى يمكن حل المشاكل الاحصائية الخاصة بتركيب واعداد الحسابات القومية التى تتمثل فى هامش الخطأ عند اجراء عملية التجميع والناتج عن اعتماد تلك الحسابات على بيانات اساسية تستند الى أسس ومفاهيم محاسبية غير موحدة على مستوى الوحدات الاقتصادية فان الاعتماد على مثل هذه البيانات يؤدى الى

(١) نقصد بها وحدات القطاع العام أساسا ، والقطاع الخاص ان أمكن ذلك .

الاخلال « بعملية التجميع » والتشكك فى دلالتها ، اذ من الصعب تحديد درجة الثقة فى مجموع إحصائى بالنسبة لعنصر ما « كالمدخرات » فى قطاع الأعمال المنظم أو « التكوين الرأسمالى » فى ذلك القطاع ما لم تكن هناك تعاريف ومعايير موحدة على مستوى الوحدات الاقتصادية بالنسبة لمتغيرات معينة كالانفاق الجارى والانفاق الاستثمارى[1] ومن ناحية أخرى فان التوحيد يؤدى الى امكان اجراء المقارنات بين نتائج الوحدات الاقتصادية مما يساعد على استخلاص مؤشرات عامة عن مستوى النشاط الاقتصادى والتنبؤ باتجاهات ومعدلات النمو ، والمساعدة على وضع معدلات وأنماط قياسية للانتاج والخدمات .

وهناك نقطة هامة وهى ضرورة الربط بين كل من التطوير والتوحيد ، بمعنى أن التوحيد يجب أن ينبنى على أسس وقواعد ومصطلحات وتعاريف محاسبية تعمل على تحقيق الربط بين حسابات الوحدة الاقتصادية والحسابات القومية ومن هنا تظهر أن عملية التطوير للأنظمة المحاسبية يجب أن تسبق عملية التوحيد .

وتشير مراجع المحاسبة فى الاتحاد السوفيتى الى أهمية وجود نظام محاسبى موحد كأساس لاعداد خطة قومية ومتابعة تنفيذها . حيث ذكر فى احداها أن[2] :
« .... لاعداد خطة للاقتصاد القومى وللرقابة على تنفيذها ، تستخدم البيانات »
« الخاصة بالمحاسبة القومية[3] ، ونجد أن امكانية خلق نظام محاسبى موحد فى »
« الاتحاد السوفيتى ينبع من الملكية العامة لوسائل الانتاج ، ومن طبيعة التخطيط المميزة للاقتصاد الاشتراكى . ومن ناحية أخرى نجد أن مسئولية اعداد هذا النظام الموحد على المستوى القومى تدخل فى اختصاص ذوى الشأن فى الجهاز الحكومى والادارى للدولة ، وهذا يتفق مع ما جاء فى المادة ١٤ من دستور الاتحاد السوفيتى » .

ويختلف مثل هذا النظام الموحد فى الاتحاد السوفيتى تماما عن النظام المحاسبى

(١) نفس المرجع السابق.

(٢) Horwitz, B., « Depreciation & Cost Stability In Soviet Accounting », Accounting Review, October, 1963, P. 280.

(٣) Social Accounting

فى الولايات المتحدة الأمريكية ، حيث نلاحظ أن المراجع المحاسبية الأمريكية مليئة بالعديد من المناقشات الجدلية والتى لا نجدها فى مراجع الاتحاد السوفيتى . مثال ذلك مدى ملائمة مبدأ الوارد أولا الصادر أولا ، أو مبدأ الوارد اخيرا الصادر أولا ، أو الربح كنتيجة لمقابلة التكاليف بالايرادات ... الخ . وحيث توجد سيطرة الدولة على الأسعار وتغيب المنافسة ، لا يصبح السوق هو معيار اختبار كفاية المنشآت ، ولكن تصبح المقارنات الداخلية بين المنشآت هى المعيار الهام لقياس تلك الكفاية . ومثل هذه المقارنات يكون من المتعذر القيام بها اذا لم نقم بتوحيد الحسابات والمبادىء المحاسبية . وحيث أن النظام الموحد ضرورة للاقتصاد المخطط لهذا كان من الطبيعى أن يستخدم الاتحاد السوفيتى نظاما محاسبيا نمطيا موحدا يسمح بتنميط البيانات المتعلقة بالأسس والقواعد والأنظمة المحاسبية داخل كل صناعة على حدة ، وللصناعات كلها كوحدة[1] .

وأخيرا نود أن نشير الى أن التوحيد لا يعنى وضع قواعد جامدة تلتزم بها جميع الوحدات الاقتصادية . ولكن يجب أن تتوفر فيه عناصر المرونة بحيث يراعى الامكانيات الفنية والبشرية المتاحة لدى الوحدات الاقتصادية وظروف تلك الوحدات .

ولقد جاء النظام المحاسبى الموحد الذى صدر عن الجهاز المركزى للمحاسبات لتحقيق التزاوج بين أنواع النظم المحاسبية المختلفة لقطاعات النشاط الاقتصادى على اختلاف أنواعها. وقد نص على توحيد كل من العناصر الآتية بين الوحدات الاقتصادية الملزمة بتطبيق هذا النظام[2] .

١ ــ السنة المالية (بالنسبة لشركات القطاع العام

٢ ــ الدليل المحاسبى .

---

(١)
Horwitz, B., « Depreciation & Cost Stability In Soviet Accounting », The Accounting Review October, 1963 , P. 819 .

(٢) النظام المحاسبى الموحد ، الجزء الأول ، القاهرة ، ١٩٦٦ .

٣ ــ الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية .

٤ ــ الحسابات والقوائم الختامية .

٥ ــ الموازنة التخطيطية .

ومن ناحية أخرى تميز هذا النظام بالمرونة اللازمة ، حيث جاء ملزما فى بعض جوانبه حفاظا على وحدة المفهوم ، وترك الحرية والمرونة للوحدات فى نواح أخرى يراها ملائمة لامكانياتها وضرورية لتوسيع قاعدة التفصيل والتحليل . بل لقد تميزت العناصر الملزمة فى النظام بمرونتها من حيث امكانية التحرر من بعض قيودها أو التوسع فيها اذا سمحت الظروف بذلك .

اسئلة وتطبيقات

السؤال الأول

هل توافق او لا توافق على العبارات التالية مع ابداء السبب باختصار :

١ ـــ يتكون النظام المحاسبى للوحدة من المجموعة الدفترية التى تسجل فيها عمليات الوحدة تمهيدا لاعداد القوائم والتقارير المالية كل فترة معينة .

٢ ـــ ينادى البعض بضرورة ربط القواعد والأسس المحاسبية بالمفاهيم الاقتصادية والاجتماعية السائدة داخل المجتمع .

٣ ـــ المقصود بتطوير الأنظمة المحاسبية لشركات القطاع العام هو أن تستطيع الأنظمة المحاسبية وما تتضمنه من الأسس والمصطلحات والتعاريف المحاسبية التى تطبقها الوحدات الاقتصادية بأن تفى باحتياجات ادارة الوحدة والملاك .

٤ ـــ على الرغم من الاختلافات بين المحاسبة المالية وحسابات الدخل القومى من حيث مجال الاستخدام وهدف كل منهما ، فان مصدر البيانات هو السجلات المحاسبية المستخدمة داخل الوحدات الاقتصادية .

٥ ـــ يرى البعض ان توحيد الانظمة المحاسبية لشركات القطاع العام يعنى توحيد المفهوم بين منتج البيانات ومستخدمها أو طالبها .

٦ ـــ يتعين على مخرجات النظام المحاسبى فى شركات القطاع العام أن تفى باحتياجات العديد من المستخدمين على المستوى القومى .

٧ ـــ يعنى توحيد الانظمة المحاسبية وضع قواعد جامدة تلتزم بها جميع الوحدات الاقتصادية الملزمة بالتطبيق .

السؤال الثانى :

فرق بين كلا من :

١ ــ تطوير الانظمة المحاسبية وتوحيد الانظمة المحاسبية لشركات القطاع العام .

٢ ــ مستخدمى القوائم المالية على مستوى الوحدة ومستخدمى القوائم المالية على المستوى القومى .

السؤال الثالث :

« يرى البعض ضرورة الربط بين كل من التطوير والتوحيد للأنظمة المحاسبية فى شركات القطاع العام » .

ناقش هذه العبارة ، مبينا وجهة نظرك فيما تضمنته من علاقة بين عمليات التطوير والتوحيد للانظمة المحاسبية لشركات القطاع العام .

الباب الثاني

الاطار العام للنظام المحاسبى الموحد

بعد أن استعرضنا فى الباب الأول طبيعة ومفهوم تطوير الأنظمة المحاسبية لشركات القطاع العام ، والاسباب التى ادت الى ضرورة اجراء هذا التطوير ، وضرورة الربط بين تطوير هذه الأنظمة وتوحيد اسلوب تطبيقها بين وحدات القطاع العام لحل المشاكل الاحصائية الخاصة بتركيب واعداد الحسابات القومية ، فسوف يخصص هذا الباب لدراسة الاطار العام للنظام المحاسبى الموحد الذى صدر فى جمهورية مصر العربية ، والذى اعتبر بحق ــ عند صدوره ــ اصلاحا محاسبيا بهدف تحقيق وحدة المفهوم بين منتجى البيانات ومستخدميها أو طالبيها . حيث إستهدف هذا النظام تحقيق التزاوج بين انواع النظم المحاسبية المختلفة لقطاعات النشاط الاقتصادى على اختلاف انواعها بما يحقق احتياجات المستخدمين على مستوى الوحدة وعلى المستوى القومى .

وسوف تنقسم الدراسة فى هذا الباب الى الفصول التالية :

الفصل الأول : النظام المحاسبى الموحد ومتطلبات تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية لشركات القطاع العام .

الفصل الثانى : أهداف ومعايير اعداد ومكونات النظام المحاسبى الموحد .

الفصل الثالث : الدليل المحاسبى .

الفصل الأول

النظام المحاسبى الموحد ومتطلبات تطوير وتوحيد

الأنظمة المحاسبية لشركات القطاع العام

يستهدف هذا الفصل إلى بيان مدى نجاح النظام المحاسبى الموحد كمحاولة لمقابلة متطلبات تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية لشركات القطاع العام ، وذلك عن طريق استعراض وتقييم وتحليل ما جاء بالنظام المحاسبى الموحد من قواعد ومفاهيم ومصطلحات وقوائم وتقارير وذلك فى ضوء معايير التطوير والتوحيد المطلوبة . ولاشك أن تلك الدراسة ستتبين لنا نواحى القوة وجوانب القصور فيما ورد بالنظام المحاسبى الموحد فى هذا الصدد .

أولا : من ناحية تطوير الانظمة المحاسبية لشركات القطاع العام

ايمانا من الدولة فى جمهورية مصر العربية بضرورة تطوير الأنظمة المحاسبية لشركات القطاع العام ــ للاسباب السابق ذكرها ــ فلقد صدر القرار الجمهورى رقم ٢١٢٥ لسنة ١٩٦٦ بتشكيل لجنة عليا للاشراف على وضع نظام محاسبى موحد على ضوء المشروع المقدم من الجهاز المركزى للمحاسبات ، وقد استتبع ذلك تشكيل اللجنة الفنية المركزية التى ضمت الى جانب ممثلى الجهاز المركزى للمحاسبات ممثلين للقطاعات النوعية المختلفة وللأجهزة المستخدمة للبيانات علاوة على عدد من الخبراء فى المحاسبة المالية والقومية ، وقد صدر بعد ذلك قرار رئيس الجمهورية رقم ٤٧٢٣ لسنة ١٩٦٦ بشأن اعتماد النظام المحاسبى الموحد ، والذى نص فى مادته الثانية على الزام تطبيقه فى وحدات القطاع العام اعتبارا من أول السنة المالية ٦٧ / ١٩٦٨[١] .

ولا شك أن اصدار النظام المحاسبى الموحد يعتبر اصلاحا محاسبيا ، لأنه يمثل تغييرا جذريا لأنظمة انتاج البيانات المحاسبية واستخدامها ، وذلك لغرض تحقيق وحدة المفهوم بين منتج البيانات ومستخدمها أو طالبها .

(١)ومع ذلك يجوز للوزير المختص تأجيل تطبيق النظام فى بعض الوحدات الخاضعة لاشرافه الى أول السنة المالية ١٩٦٩/٦٨ على أن يصدر بذلك قرار من رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات .

وقد استرشد واضعوا هذا النظام بالدراسات المقارنة ، لمسايرة الاتجاهات الدولية المعاصرة فى مجال توحيد النظم المحاسبية ، بما يتفق مع ما يتطلبه التخطيط والتنفيذ والمتابعة والتقييم ، من ربط بين كل من اقتصاديات الوحدة والاقتصاد القومى ، وحسابات الوحدة والحسابات القومية . ويتضح هذا المفهوم من سرد الأهداف العامة للنظام وهى[1] .

١ ـــ توفير البيانات الأساسية والأدوات التحليلية اللازمة للتخطيط والتنفيذ والرقابة على مختلف المستويات .

٢ ـــ ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية .

٣ ـــ تسهيل عمليات جمع البيانات المحاسبية وتبويبها وتخزينها .

ونود أن نشير فى هذا المجال الى أنه لا يجوز الاعتقاد بأن النظام قد قابل جميع الاحتياجات التى يتطلبها التخطيط ومتابعة التنفيذ والرقابة بأنواعها المختلفة ، وذلك بالرغم من أنه قد روعى فى اعداد النظام مقدرته على مقابلة الاحتياجات المنبثقة من الوحدة الاقتصادية ، والأجهزة الخارجية ، ولذلك فقد اشترك فى اعداده الجهات المستخدمة للبيانات والمنتجة لها فى وقت واحد لكى يتمشى النظام مع كل من الاحتياجات والامكانيات .

ويحق لنا فى هذا المجال أن نشير الى بعض ما أورده النظام المحاسبى الموحد وذلك بغرض بيان الدور الذى ساهم به النظام فى تطوير القواعد والأسس والمصطلحات والتعاريف المحاسبية المتعارف عليها لخدمة أهداف كل من المحاسب القومى ، ورجل التخطيط ، ورجل الخزانة وذلك بجانب أهداف محاسب الوحدة . وسوف نأخذ بعض هذه النقاط على سبيل المثال وهى :

أولا : استخدام النظام بعض الاصطلاحات والتقسيمات للعمليات التى تقوم بها الوحدة الاقتصادية ، تتميز بالنظرة القومية . بمعنى أن هذه التقسيمات والمصطلحات تأخذ فى الاعتبار الاقتصاد القومى ككل ،

---

(١) « النظام المحاسبى الموحد » ، الجزء الأول ، القاهرة ، ١٩٦٦ ، الصفحات من ٧ ـــ ١١ .

وذلك بجانب التقسيمات والمصطلحات المتعارف عليها . وذلك لكى تخدم الأولى أهداف كل من المحاسب القومى والمخطط العام ورجل الخزانة ، فى حين تفى الثانية باحتياجات الوحدة الاقتصادية .

فلقد قام النظام بتقسيم عمليات الانفاق التى تقوم بها الوحدة الى قسمين :

١ ــ الاستخدامات الرأسمالية : وهى الغير متعلقة بالعمليات الجارية للوحدة .

٢ ــ الاستخدامات الجارية : وهى المتعلقة بالعمليات الجارية وهى احدى مجموعات حسابات النتيجة (المصروفات) .

أما الاستخدامات الرأسمالية فهى تنقسم بدورها الى :

أ ــ استخدامات استثمارية .

ب ــ تحويلات رأسمالية .

أ ــ الاستخدامات الاستثمارية :

وهى كافة الأموال المستثمرة بالوحدة خلال الفترة المالية فى كل من « التكوين الرأسمالى الاجمالى » و « المشروعات تحت التنفيذ »[١] . أى بمعنى آخر هى كل ما يتعلق بخلق طاقات انتاجية كاملة أو غير كاملة أى مستغلة أو غير مستغلة وذلك على مستوى الاقتصاد القومى كوحدة . وهى تنقسم الى :

ــ تكوين رأسمالى اجمالى .

ــ مشروعات تحت التنفيذ .

ونتناول فيما يلى كلا من التكوين الرأسمالى الاجمالى والمشروعات تحت التنفيذ :

ــ التكوين الرأسمالى الاجمالى :

وهذا يتضمن طاقات مستكملة ومستغلة . وهو يمثل بذلك قيمة الاضافات

---

(١) النظام المحاسبى الموحد ، الجزء الأول ، القاهرة ، ١٩٦٦ ، صفحة ١٠٥ .

الى كل من الأصول الثابتة (فيما عدا ثمن شراء الأرض ، وقيمة الاصول القديمة) . والتغير فى المخزون بالوحدة خلال فترة معينة .

ويتضح من هذا التعريف بوضوح النظرة القومية الى عمليات الوحدة الاقتصادية وبمعنى آخر مدى تأثير تلك العمليات على الاقتصاد القومى ككل . فينقسم التكوين الرأسمالى الاجمالى الى :

١ ــ الاضافات الى الأصول الثابتة ، فيما عدا ثمن شراء الأرض ، وقيمة الأصول القائمة القديمة المشتراة .

٢ ــ التغير فى المخزون .

١ ــ الاضافات الى الأصول الثابتة :

لقد استبعد النظام ثمن شراء الأرض من التكوين الرأسمالى الاجمالى لأنه لا يمثل أى اضافات على المستوى القومى ، ذلك لأن مساحة جمهورية مصر العربية محددة ولهذا فعملية شراء الأرض لا تخرج عن كونها انتقال للملكية فقط (تحويلات رأسمالية) . أما مصاريف اقتناء الأرض وتمهيدها وتهيئتها للاستخدام فى أغراض الوحدة فتعتبر من بين عناصر التكوين الرأسمالى الاجمالى لأنها تمثل اضافات على المستوى القومى .

كذلك الحال بالنسبة لشراء أصول قائمة (قديمة) فهى أيضا لا تمثل أى اضافات على المستوى القومى وبالتالى لا تدخل ضمن التكوين الرأسمالى الاجمالى ويثار فى هذه الحالة مشكلة كيفية تحديد قيمة الأصل القائم . والحل العلمى فى هذه الحالة هو التعرف على ما اذا كان البائع قد أثبت هذا الأصل عند شرائه ضمن تكوينه الرأسمالى غير أنه نظرا لصعوبة ذلك فان الحل العملى هو اعتبار أى أصل قديم مشترى هو أصل قائم لا يدخل فى التكوين الرأسمالى الاجمالى للمشترى .

أما فى حالة شراء أى أصل ثابت من الخارج ــ حتى ولو كان قديما ــ فيدخل ضمن التكوين الرأسمالى الاجمالى للمشترى لأنه يمثل اضافات على المستوى القومى .

ويوصف التكوين الرأسمالى بأنه اجمالى ، لأنه يتضمن التكاليف الأصلية قبل خصم الاهلاك ، وكذا الضرائب والرسوم السلعية .

٢ ــ التغير فى المخزون :

ويتكون المخزون أصلا فى هذه الحالة من :

أ ــ انتاج تام وبضائع لغرض البيع .

ب ــ انتاج غير تام .

جـ ــ مستلزمات سلعية .

وتعتبر الزيادة فى المخزون بالنسبة لكل من الانتاج التام والبضائع لغرض البيع ، والانتاج غير التام من التكوين الرأسمالى لأنها تمثل اضافات الى الثروة القومية[١] . أما بالنسبة للزيادة فى المستلزمات السلعية[٢] ، فلقد رأى البعض عدم اعتبارها من التكوين الرأسمالى استنادا الى أنها لا تمثل اضافات على المستوى القومى . ولكن يمكن الرد على ذلك بأن ما يعتبر من التكوين الرأسمالى الاجمالى هو الزيادة فى الحد الأدنى من المخزون للمستلزمات السلعية والذى يكون بطبيعته ثابتا . غير أنه من الملاحظ عمليا صعوبة تحديد تلك الزيادة فى الحد الأدنى للوصول الى حد أدنى جديد . ولهذا رؤى التجاوز عن هذا وأطلق اللفظ وأدخل النظام جميع الزيادة فى المستلزمات السلعية ضمن التكوين الرأسمالى الاجمالى . ويمكن القول من ناحية أخرى بأن تأثير هذه العملية يختفى على المستوى القومى حيث أن التغير فى مخزون المستلزمات السلعية فى احدى الشركات بالزيادة يعنى التغير بالنقص فى شركة أخرى ، وبالتالى يختفى أثرها على المستوى القومى بشرط أن تتم هذه العملية فى فترة مالية واحدة وخاصة أن فترة تخزينها قصيرة .

---

(١) حيث أن التغير فى المخزون يعتبر ادخار على مستوى المجتمع وبالتالى فهو تكوين رأسمالى تطبيقا لمعادلة كينز التى تقضى بأن الادخار يساوى الاستثمار .

(٢) وتتكون المستلزمات السلعية من الخامات والوقود وقطع الغيار والمهمات ومواد التعبئة والتغليف ومخازن المخلفات .

المشروعات تحت التنفيذ :

وهى تمثل طاقات تحت الاعداد . وتمشيا مع هذا المفهوم فقد ذكر النظام المحاسبى الموحد[1] بأنها تشمل كافة ما استثمر فى مشروعات الخطة المعتمدة ولم تكتمل للانتاج ، فهى تكلفة الطاقة التى لم تتهيأ للانتاج بعد ، وعليه يحمل هذا الحساب بتكلفة المستخلصات الجارية ، وبثمن شراء أو تكاليف صنع الالآت والمعدات تحت التركيب ، وكافة التكاليف المتعلقة بالمشروعات تحت التنفيذ ، ويجعل دائنا بتكلفة المشروعات التى تتكامل وتصبح معدة لاستخدامها فى الانتاج ويتكون هذا الحساب من عنصرين :

١ ــ تكوين سلعى : ويمثل هذا النوع من العمليات ما استثمر فى المشروعات تحت التنفيذ مقابل سلع وردت للوحدة أو مشغولات داخلية لهذه المشروعات .

٢ ــ الانفاق الاستثمارى : ويمثل هذا النوع من العمليات ما استثمر فى المشروعات تحت التنفيذ دون أن يرد مقابلة سلع ، مثال ذلك الدفعات المقدمة والاعتمادات المستندية المفتوحة لشراء اصول ثابتة .

وتدخل العمليات الآتية ضمن المشروعات تحت التنفيذ :

أ ــ استصلاح واستزراع الأراضى .

ب ــ تمهيد وتقسيم الأراضى للتعمير والاسكان .

جـ ــ تشييد العقارات للاسكان .

وبعد الانتهاء من الاستصلاح والتمهيد والتشييد وبدء الاستغلال تحول تكلفة المشروعات المستكملة الى حسابات الاصول الثابتة . أما اذا بيعت الأراضى والعقارات فتستبعد فى هذه الحالة الأصول المباعة من حساباتها . ويعتبر ناتج البيع فى حكم الأرباح والخسائر الرأسمالية .

(١)النظام المحاسبى الموحد ، الجزء الأول ، القاهرة ، ١٩٦٦ ، صفحة (٦١) .

ب ــ التحويلات الرأسمالية :

ولم يرد لها تعريف فى النظام المحاسبى الموحد سوى أنها الاستخدامات الرأسمالية للوحدة خلال الفترة مطروحا منها كل من التكوين الرأسمالى ومشروعات تحت التنفيذ[١] . غير انه يمكن تعريفها بأنها كل ما يتعلق بالحقوق والالتزامات . ومن الأمثلة فى ذلك شراء أصول قائمة (قديمة) ، وثمن شراء الارض ، وفوائد سابقة على بدء التشغيل ، وعمليات الاقراض طويل الأجل وقصير الأجل .

وأخيرا نود أن نشير بأن هذه المصطلحات والتعاريف المستحدثة بالنسبة للقواعد المحاسبية المتعارف عليها ، أدت الى تطوير القوائم والحسابات الختامية لخدمة أغراض المخطط العام واعداد الميزانية العامة للدولة . ويتضح ذلك من استحداث بعض القوائم والحسابات الختامية ، على النحو الذى سنتناوله فيما بعد .

ثانيا : لم يأخذ النظام المحاسى بالتقسيم التقليدى للأصول وتصنيفها الى مجموعات الأصول الثابتة والمتداولة . وكان ذلك نتيجة منطقية لتطور مفهوم عمليات الوحدة ، وتمشيا مع النظرة القومية لعمليات الوحدة الاقتصادية ومدى أثرها على الاقتصاد القومى باعتباره وحدة واحدة .

ويتضح ذلك من تقسيم الأصول الى ثمان مجموعات تمثل الثلاثة الأولى منها التكوين الرأسمالى على مستوى الوحدة (أصول ثابتة ، مشروعات تحت التنفيذ ، مخزون) ، وتعبر الخمسة الباقية منها على التحويلات الرأسمالية بين الوحدات الاقتصادية (اقراض طويل الأجل ، استثمارات مالية ، مدينون ، حسابات مدينة مختلفة ، نقدية بالصندوق والبنك) . وقد وردت هذه المجموعات الخمس مرتبة حسب امكانية تحويلها الى أموال سائلة وتبدأ بالأصعب فالأسهل .

وبذلك نجد أن التقسيم السابق للأصول ما زال يفى باحتيجات المحاسبة المالية داخل الوحدة الاقتصادية من حيث اثبات تلك الأصول حسب الغرض من اقتناء الأصل فى مجموعات مستقلة لغرض بيان المركز المالى فى نهاية الفترة المالية .

(١) أنظر نفس المرجع السابق صفحة ١٠٥ .

ومن ناحية أخرى فان هذا التقسيم يتمشى مع احتياجات المحاسب القومى من حيث اعداد حساب رأس المال . وأخيرا فانه يخدم اعداد الباب الثالث فى ميزانية الاعمال للوحدة الاقتصادية ، حيث يمكن الحصول على المصروفات الاستثمارية الخاصة بها واعداد قائمة الموارد والاستخدامات الرأسمالية التى تعتبر أحد أركان ميزانية الأعمال .

ثالثا : لقد استخدم النظام بعض المفاهيم الجديدة فيما يتعلق بمجموعة حسابات النتيجة . ولقد استهدف النظام المحاسبى الموحد فيما يختص بهذه المجموعة التوفيق بين حاجات الوحدة الاقتصادية من ناحية ، وبين متطلبات الحسابات القومية وميزانية الأعمال من ناحية أخرى . ومن بين هذه المفاهيم الجديدة :

١ ــ تم تقسيم المصروفات (حسابات الاستخدمات)[١] بحسب طبيعتها ونوعيتها وليس بحسب استخدامها أو وظيفتها . ويتضح ذلك بالرجوع الى الاطار العام للدليل المحاسبى حيث ظهر أن الاستخدامات تنقسم الى الأنواع الآتية :

أجور ــ مستلزمات سلعية ــ مستلزمات خدمية ــ مشتريات بغرض البيع ــ مصروفات تحويلية جارية ــ تحويلات جارية تخصصية .

ولاشك أن هذا التقسيم يعطى مرونة للوحدة الاقتصادية تمكنها من اعادة تبويب هذه المصروفات بسهولة بحيث تفى باحتياجات الأجهزة المختلفة . ومن ناحية أخرى فان هذا التقسيم يتمشى مع أبواب وبنود موازنة الأعمال الخاصة بكل وحدة اقتصادية . فنجد أنه يطلق على جانبى موازنة الأعمال الاستخدامات والموارد بدلا من المصروفات والايرادات .

٢ ــ تقسيم الايرادات (الموارد) أيضا بطريقة تخدم أهداف اعداد ميزانية الأعمال . فلقد قضى الدليل المحاسبى بتقسيم الموارد الى :

---

(١) أطلق النظام المحاسبى الموحد اصطلاح « الاستخدامات » على المصروفات ، واصطلاح « الموارد » على الايرادات .

ايرادات النشاط الجارى ـــ اعانات ـــ ايرادات أوراق مالية ـــ ايرادات تحويلية .

ويتمشى هذا التقسيم مع تقسيم جانب الموارد بميزانية الأعمال

٣ ـــ تضمن النظام تطبيقا لبعض مبادىء المحاسبة القومية وأهمها :

أ ـــ مبدأ الاحتساب وذلك فيما يتعلق بالايجارات والفوائد وتقويم المخزون السلعى بسعر البيع .

ب ـــ فصل الضرائب والرسوم السلعية عن المستلزمات السلعية .

جـ ـــ فصل العمليات غير المتعلقة بالنشاط الانتاجى حتى يمكن قياس الدخل المتولد من العمليات الانتاجية .

وسنتناول بشيء من التفصيل كلا من هذه المبادىء الثلاثة .

١ ـــ مبدأ الاحتساب فيما يتعلق بالايجارات والفوائد وتقويم المخزون السلعى بسعر البيع :

ـــ فرق الايجار المحسوب :

يتطلب النظام المحاسبى الموحد تحديد القيمة المضافة بطريقة سليمة ، حتى يمكن اجراء المقارنات بين نتائج الوحدات الاقتصادية . ولهذا أوجب بتوحيد الظروف بين الوحدات الاقتصادية التى تملك مبانيها ، وبين الوحدات الاقتصادية التى تستأجر مبانيها . ذلك لأن قسط الاهلاك للمبانى فى الحالة الأولى أقل من قيمة الايجار المدفوع فى الحالة الثانية[١] . ولذلك يفتح « حساب فرق الايجار المحسوب » يمثل الفرق بين القيمة الايجارية العقارية للمبانى والمنشآت التى تمتلكها الوحدة كما لو كانت مستأجرة من الغير ، وقيمة اهلاك المبانى طبقا لمعدلات الاهلاك التى تحسبها الوحدة عى تكلفة مبانيها .

---

(١) محمد عثمان عبد اللطيف : « المفاهيم الجديدة فى النظام المحاسبى الموحد » ، الاهرام الاقتصادى ، ١٥ ابريل ١٩٦٧ ، صفحة ٤١ .

وحيث أن حساب فرق الايجار المحسوب لايمثل تكلفة حدثت فعلا، فان اضافته الى الاستخدامات قد يؤدى الى زيادة تكلفة الانتاج، وبالتالى تخفيض الفائض القابل للتوزيع دون مبرر . ولذلك فان المعالجة الدفترية لهذا البند تطلبت وجود حساب آخر مقابل له بنفس الاسم يظهر فى جانب الموارد لالغاء أثر حساب فرق الايجار المحسوب بعد أن يؤدى الغرض منه فى تحديد القيمة المضافة وفائض العمليات الجارية على أساس سليم وموحد بين مختلف الوحدات الاقتصادية ، وحتى لا يختفى جزء من الدخل القومى يتمثل فى تلك الايجارات التى لم تدفع عن هذه العقارات المملوكة .

المعالجة المحاسبية لفرق الايجار :

يظهر حساب فرق الايجار المحسوب من عناصر الحسابات فى القوائم الختامية باعتباره أحد عناصر المصروفات (الاستخدامات) ، على أن يلغى أثره بعد ذلك . وذلك لغرض اظهار نتائج الأعمال بطريقة سليمة وموحدة وتتمشى مع المفاهيم الجديدة السابقة .

ففى الحسابات والقوائم الختامية التقليدية ، ورد حساب فرق الايجار المحسوب (حـ / ٣٥٤) ضمن الاستخدامات فى بند مصروفات تحويلية جارية فى حساب الانتاج والمتاجرة. وذلك لغرض تكلفة اظهار الانتاج على أساس موحد وسليم بين جميع الوحدات الاقتصادية . وبعد ذلك ظهر الحساب المقابل له (حـ / ٤٤٧) ضمن الموارد تحت بند ايرادات متنوعة فى حساب الأرباح والخسائر وذلك لالغاء أثر فرق الايجار المحسوب وتحديد الفائض أو العجز من نشاط الوحدة .

أما بالنسبة لمعالجة هذا البند فى الحسابات والقوائم الختامية المستحدثة لخدمة أهداف المحاسب القومى والمخطط العام ورجل الخزانة . فقد ورد حساب فرق الايجار المحسوب (حـ / ٣٥٤) فى المرحلة الأولى من حساب العمليات الجارية وهى مرحلة تحديد فائض العمليات الجارية ، أما الحساب المقابل (حـ / ٤٤٧) فقد ورد فى المرحلة الثانية وهى مرحلة تخصيص الفائض المتولد من العملية

الانتاجية بين التحويلات الجارية التخصيصية والفائض القابل للتوزيع . ومن هذا يتضح أن هذه المعالجة المحاسبية لا تؤثر على الفائض القابل للتوزيع للوحدة الاقتصادية .

ــ فرق الفوائد المحتسبة (المحسوبة) :

ويمثل هذا الحساب الفرق بين الفائدة المحسوبة على رأس المال المستثمر(١) وفقا لمعدل الاقتراض من البنوك وبين الفوائد المستحقة الدفع مقابل اقتراض أموال الغير .

ويراعى عند احتساب الفوائد على رأس المال المستثمر ، عدم تكرار حساب فوائد على رأس المال المستثمر ، عدم تكرار حساب فوائد على المبانى والانشاءات المملوكة والتى قدر لها ايجار محسوب . وحيث أن هذه الفوائد تمثل تكلفة لم تحدث فعلا ، فان الدليل أورد لها حساب مقابل وبنفس الاسم وبنفس القيمة لالغاء أثرها . وذلك كما سبق أن ذكرنا فى فرق الايجار المحسوب . وبذلك نجد أن المحاسبة القومية تهتم باظهار جميع الفوائد سواء كانت تظهر وفقا لأحكام المحاسبة المالية أم لا .

أما فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية لفرق الفوائد المحسوبة ، فهى تعالج تماما مثل فرق الايجار المحسوب الذى سبق شرحه .

ونود أن نشير هنا الى أن النظام المحاسبى الموحد قد نص عند صدورة على احتساب الفوائد على رأس المال المملوك فقط ، وذلك لأن الهدف من احتساب فرق الفوائد وهو توحيد المقارنة بين الوحدات الاقتصادية ، وتحديد نتائج الأعمال بطريقة صحيحة . وطالما أن الوحدة الاقتصادية التى تقترض رأسمالها لا تدفع

(١) ويقصد برأس المال المستثمر فى هذه الحالة مجموع رأس المال المملوك + الاحتياطات والمخصصات ماعدا احتياطى شراء السندات + القروض طويلة الأجل + القروض قصيرة الأجل التى تستخدم فى التوسعات الرأسمالية ويطرح منه أى خسائر مرحلة . أى أنه يعادل الأصول الثابتة قبل الاهلاك مضافا اليها أو مطروحا منها قيمة الفرق بين الأصول المتداولة (بعد استبعاد مقابل احتياطى شراء السندات الحكومية) ، والخصوم المتداولة (بعد استبعاد المستخدم من التسهيلات الائتمانية والارصدة الدائنة للبنوك والقروض قصيرة الأجل فى تمويل توسعات الوحدة) .

فوائد على المخصصات والاحتياطيات وتدفع الفوائد على القروض فقط ، لذلك فالفوائد المحسوبة تحتسب على رأس المال المملوك فقط (بالنسبة للوحدات التى تمتلك رأسمالها) الا أن مناقشات اللجنة الأساسية للتدريب اقترحت تعديل النص الوارد بالنظام واحتساب الفائدة على رأس المال المستثمر ، واحتساب هذه الفوائد بنفس الأساس لكل من الوحدة التى تمتلك رأسمالها وتلك التى تقترضه وحتى يكون هناك أساس موحد للحساب .

ويلاحظ أنه فى حالة ما اذا كانت القيمة الايجارية أكبر من قسط الاهلاك ، والفوائد المحسوبة أكبر من الفوائد المدفوعة ، فان هذا الفرق يضاف الى الاستخدامات الجارية والموارد الجارية كما سبق ايضاحه .

أما اذا حدث العكس أى اذا كانت القيمة الايجارية أقل من قسط الاهلاك ، والفوائد المحسوبة أقل من الفوائد المدفوعة فان الفرق بطرح من جانب الاستخدامات الجارية ، والموارد الجارية فى كل من حساب العمليات الجارية ، وحساب الانتاج والمتاجرة وحساب الأرباح والخسائر .

ا ـ تقويم المخزون السلعى بسعر البيع :

نص النظام على تقويم المخزون السلعى من الانتاج التام فى نهاية الفترة بتكلفة الانتاج المشتملة على تكاليف مراكز الانتاج ، ومراكز الخدمات الانتاجية المتعلقة بهذا الانتاج التام ، وفى حالة نقص قيمة الانتاج التام بسعر البيع عن تكلفة الانتاج يكون مخصصا بالفرق . أما الانتاج غير التام والأعمال تحت التنفيذ فتقوم بتكلفة الانتاج حتى نهاية المرحلة السابقة على آخر مرحلة وصل اليها الانتاج ، يضاف اليها قيمة الخامات والمواد المباشرة والأجور المباشرة الخاصة بهذا الانتاج فى المرحلة الاخيرة[1] .

ويهمنا فى هذا المجال المخزون من الانتاج التام . فلغرض اعداد الحسابات القومية يجب معرفة قيمة الانتاج بسعر البيع باعتباره أحد عناصر ايراد النشاط الجارى لقطاع الأعمال . وكذلك الحال بالنسبة لحساب العمليات الجارية حيث يتم

(١) النظام المحاسبى الموحد ، الجزء الأول ، القاهرة ، ١٩٦٦ ، ص ١١٠ .

تحديد ايرادات النشاط الجارى ، اذ يعتبر العنصر الرئيسى فيها هو الانتاج بسعر البيع .

فالانتاج = المبيعات ± التغير فى المخزون بسعر البيع (للبضاعة التامة)

وحيث أن المبيعات مقومة بسعر البيع أساسا ، فان التغير فى المخزون يجب أن يحسب على نفس الأساس . غير أنه لغرض اعداد الحسابات الختامية التقليدية ، نص النظام على تقويم المخزون التام والبضائع بغرض البيع بسعر التكلفة . ولذلك فالتوفيق بين احتياجات الوحدة واحتياجات المحاسب القومى اتبع النظام الطريقة الآتية لتحديد قيمة الانتاج بسعر البيع كما يظهر فى حساب العمليات الجارية .

xxx	مبيعات (صافى)	(حـ /٤١١)
xxx	+ تغيير مخزون الانتاج التام بالتكلفة	(حـ /٤١٢)
xxx	فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام (فرق سعر البيع عن التكلفة)	(حـ /٤١٣)
xxx	الانتاج بسعر البيع	

أما بالنسبة للبضائع بغرض البيع ، فتتحدد قيمتها على أساس :

xxx	مبيعات (صافى)	(حـ /٤١٨١)
xxx	± تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة	(حـ /٤١٨٢)
xxx	+ فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع (ثمن البيع ــ التكلفة)	(حـ /٤١٨٣)
xxxx		

وبعد ذلك يقوم بالغاء أثر هذه العملية عن طريق حسابات مقابلة لفرق التقويم وبنفس القيمة وتظهر فى الجانب المقابل وذلك لتحديد فائض العمليات الجارية على الأسس المحاسبية المتعارف عليها .

وسوف نتناول ذلك بالتفصيل عند دراسة قواعد التسجيل المحاسبى لعمليات المشروع وفقا لمتطلبات النظام المحاسبى الموحد .

ولقد ورد فى ايضاحات اللجنة الأساسية للتدريب ردا على استفسارات المستوى الاشرافى فى مفردات التعريف بالنظام بأن الهدف من اظهار الانتاج بسعر البيع هو ابراز الربح المتولد بالاضافة الى الربح المحقق وذلك فى المرحلة الأولى من حساب العمليات الجارية ، ويراعى أن ادراج فرق التقويم فى الجانب المدين فى نفس المرحلة يهدف الى ابراز عناصر القيمة المضافة .

وهكذا نجد أن تقويم المخزون السلعى بسعر البيع يتمشى مع متطلبات اعداد موازنة الأعمال . ففى جانب الموارد تظهر الموارد الذاتية ، والمقصود بالايرادات الذاتية هو الانتاج وليس المبيعات ، ذلك لأن اعتبار الايرادات الذاتية مقصورة على المبيعات فحسب دون التغير فى المخزون فى حالة الصناعة انما يترتب عليه الوقوع فى خطأ جسيم هو الازدواج فى جانب الاستخدامات بما يعادل هذا التغير فى المخزون . فمصروفات التشغيل فى جانب الاستخدامات تمثل جميع ما أنفق على الانتاج (سواء أكانت مبيعات أو مخزون) ومن ثم يجب أن يقابل تلك المصروفات كل من المبيعات والتغير فى المخزون فى جانب الموارد حتى يمكن تحقيق التوازن بين الجانبين على أساس اقتصادى ومحاسبى سليم[1] .

ب ـ فصل الضرائب والرسوم السلعية فى حسابات مستقلة :

نص النظام على ضرورة فصل الضرائب والرسوم السلعية فى حسابات مستقلة سواء بالنسبة للمشتريات أو العناصر المستخدمة ، وذلك لتسهيل اعداد حسابات المحاسبة القومية واستخراج القيمة المضافة . ويمكن استيضاح ذلك بالرجوع الى

---

(١) دكتور محمد أحمد خليل : « المحاسبة الحكومية » ، دار الجامعات المصرية ، الاسكندرية ، ١٩٦٥.

نماذج الموازنة التخطيطية الواردة بالنظام المحاسبى الموحد ، حيث يوجد أحد هذه النماذج (نموذج رقم ٧) لغرض توحيد أسس حساب القيمة المضافة على مستوى الوحدات الاقتصادية ، ويوضح النموذج قيمة الانتاج الاجمالى بسعر السوق ، كما يوضح بيانات مستلزمات الانتاج (سلعية وخدمية) والرسوم الجمركية ، ورسوم الانتاج ، وحصيلة الخزانة ، والضرائب والرسوم السلعية الأخرى .والاعانات والاهلاك ، وهذه البيانات لازمة لاستخراج القيمة المضافة والتى تتمثل فى الأجور والايجارات والفوائد والفائض .

ويظهر ذلك أيضا بالرجوع الى حساب العمليات الجارية الذى تظهر فيه الضرائب والرسوم السلعية فى مجموعة مستقلة تحت عنوان « مصروفات تحويلية جارية » وكذلك الحال فى قائمة الاستخدامات والموارد الرأسمالية حيث تظهر هذه الضرائب والرسوم السلعية فى حسابات مستقلة عن الأصول المتعلقة بها (عند تحديد التكوين الرأسمالى الاجمالى) .

ولقد ورد فى ايضاحات اللجنة الأساسية للتدريب لاستفسارات المستوى الاشرافى داخل ندوات التعريف بالنظام المحاسبى الموحد بأن الحكمة من اظهار الرسوم الجمركية على المستلزمات المستخدمة فى الانتاج فى حساب مستقل ، هو أن الرسوم الجمركية وان كانت تعتبر بندا من بنود التكلفة بالنسبة للوحدة الاقتصادية الا أنها من وجهة نظر المحاسبة القومية لا تعتبر من بنود التكاليف على المستوى القومى . ولهذا يجب معرفة تكاليف الانتاج بعد تجريدها من المصروفات التحويلية حتى تتمكن الدولة من رسم سياسة سلعية للتصدير والاستيراد وتوفير العملات الصعبة . وبالاضافة الى ذلك فمن صالح الوحدة الاقتصادية ذاتها فصل الرسوم الجمركية على ما تستورد من بضائع وأصول ثابتة لأنها تمثل عبئا لا دخل للوحدات فيه .

جـ ــ فصل العمليات غير المتعلقة بالنشاط الجارى للوحدة :

حدد النظام أن المصروفات التحويلية تمثل كل ما يدفع ويترتب عليه انتقال أموال بدون مقابل محدد وواضح أو مباشر يرتبط بالمنتج النهائى . وتنقسم هذه

المصروفات بحسب طبيعة علاقتها بالنشاط الرئيسى للوحدة الى الأنواع الآتية :

١ — **مصروفات تحويلية جارية** : وهى تمثل المصروفات التى لها علاقة بالنشاط الرئيسى للوحدة الاقتصادية وهى الضرائب غير المباشرة ، والاهلاك والايجارات والفوائد وفرق الايجار المحسوب وفرق الفوائد المحسوبة ثم فرق تقييم التغير فى مخزون الانتاج التام والمشتريات بغرض البيع .

٢ — **تحويلات جارية تخصيصية** : وهى تمثل المصروفات التى ليس لها علاقة بالنشاط الرئيسى للوحدة الاقتصادية مثل التبرعات والاعانات والتعويضات والخسائر الرأسمالية الناشئة عن بيع أصول ثابتة والديون المعدومة ... الخ .

وتظهر أهمية عملية الفصل فى اظهار فائض العمليات الجارية فى حساب العمليات الجارية ، حيث تظهر المصروفات التحويلية الجارية فى المرحلة الأولى التى تظهر فائض العمليات الجارية ، وتظهر التحويلات الجارية التخصيصية فى المرحلة الثانية التى تظهر الفائض القابل للتوزيع . وبالتالى تظهر ضرورة الفصل بين العمليات المتعلقة بالنشاط الجارى والتى لا تتعلق به ، حتى يمكن اعداد حساب العمليات الجارية بصورة سليمة ، يستطيع معها المحاسب القومي والمخطط العام الاستفادة منها الى أقصى الحدود .

رابعا : استحدث النظام عددا من الحسابات والقوائم الختامية ، وذلك لمقابلة احتياجات المحاسب القومى والمخطط العام ووزارة المالية . وذلك بجانب الحسابات والقوائم الختامية التقليدية التى تفى باحتياجات الوحدة الاقتصادية .

فقد نص النظام المحاسبى الموحد فى الفصل الثالث من الجزء الأول على :

« تعد الوحدة الاقتصادية فى المواعيد المقررة الحسابات والقوائم الختامية وذلك وفقا لما تضمنه النظام من أسس وقواعد ومصطلحات وتعاريف محاسبية، وطبقا لمعدلات الاهلاك الواردة بالنظام . ويمكن أن تلتزم الوحدة فيما عدا ذلك بما استقر عليه العرف المحاسبى . ويراعى عند اعداد الحسابات والقوائم الختامية اجراء كافة التسويات المحاسبية بحيث تحمل السنة المالية بما يخصها من كالة الاعباء والايرادات طبقا لقواعد الاستحقاق ، وبحيث تعبر الميزانية بوضوح عن المركز المالى

للوحدة وتظهر حسابات النتيجة الفائض أو العجز على الوجه الصحيح ، وبشرط أن تتضمن حسابات الوحدة كل ما تنص القوانين والأنظمة على وجوب اثباته فيها » .

وتنقسم هذه الحسابات والقوائم الختامية الى نوعين هما :

١ ــ الحسابات والقوائم الختامية التقليدية :

وهى التى تفى باحتياجات الوحدة وتشمل :

ا ــ حـ / الانتاج والمتاجرة :

والغرض منه بيان مجمل فائض الانتاج والمتاجرة خلال فترة مالية معينة .

ب ــ حـ / الارباح والخسائر :

والغرض منه بيان الفائض القابل للتوزيع . وهو نفس حساب الارباح والخسائر فى ظل القواعد المتعارف عليها فى المحاسبة المالية .

جـ ــ الميزانية :

وهى تعد لبيان المركز المالى للوحدة الاقتصادية فى تاريخ معين .

ويتم تصوير حساب التوزيع بعد حساب الارباح والخسائر لبيان طريقة التصرف فى الفائض القابل للتوزيع .

٢ ــ حسابات وقوائم ختامية مستحدثه :

ويتم اعدادها لخدمة كل من المحاسب القومى والمخطط العام والخزانة العامة وتشمل :

ا ــ حساب العمليات الجارية :

ويصور هذا الحساب على عدة مراحل ، بحيث تظهر المرحلة الأولى فائض أو عجز العمليات الجارية ، والمرحلة الثانية الفائض القابل للتوزيع أو العجز الجارى ، والثالثة لبيان كيفية توزيع الفائض القابل للتوزيع كما ظهر فى المرحلة الثانية . ومن

ثم نجد أن هذا الحساب بمراحله الثلاث (الانتاج والتخصيص والفائض) يفى باحتياجات المحاسبة القومية والمخطط العام . ومن ناحية أخرى فانه تجميع للبيانات الواردة بالحسابات الختامية التقليدية لبيان نتيجة النشاط الجارى للوحدة بما يخدم أهداف الوحدة الاقتصادية .

ب ـ قائمة الاستخدامات والموارد الرأسمالية :

والغرض من هذه القائمة هو بيان الموارد والاستخدامات والتكوين الرأسمالى خلال فترة معينة . فتبين فى جانب الموارد مصادر الأموال وهى تتكون من التمويل الذاتى من الاحتياطيات والمخصصات ، ثم الموارد الناشئة من بيع بعض الأصول أو نقص فى المخزون والمدينين والنقدية ، وكذا الزيادة فى القروض أو الدائنين والبنوك الدائنة .

أما فى جانب الاستخدامات فتبين أوجه التصرف فى الموارد . وهى اما أن تكون فى تكوين رأسمالى اجمالى ، أو تحويلات رأسمالية متمثلة فى الزيادة فى المدينين ، أو نقص فى الدائنين والبنوك الدائنة .

ولذلك يمكن القول بأن هذه القائمة تعد عن طريق ايجاد الفرق بين أرصدة ميزانيتين متتاليتين لتتبع حركة الموارد المالية للوحدة وكيفية استخدامها .

ولا شك أن هذه القائمة تخدم المحاسب القومى والمخطط العام من حيث بيان كل من التكوين الرأسمالى الاجمالى والتحويلات الرأسمالية على مستوى الوحدة خلال فترة زمنية معينة .

جـ ـ الموازنة النقدية :

والغرض من هذه القائمة هو امكان حصر حركة النقدية للوحدة الاقتصادية وما يترتب على المقبوضات والمدفوعات من فائض أو عجز نقدى . ولا شك فى أن هذه الطريقة ستؤدى الى اتخاذ التدابير اللازمة لمعالجة أى عجز أو فائض .

خامسا : نص النظام المحاسبى الموحد على ظهور الأصول الثابتة بقيمتها الاجمالية فى الميزانية ، على أن تظهر أقساط الاهلاك بصورة مجمعة (مخصص الاهلاك) فى

جانب الخصوم مخالفا للقواعد المتعارف عليها والتى أوردها قانون الشركات رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ ، وهذه الصورة تعكس مفهوم المحاسب القومى من اعتبار أقساط الاهلاك مصدرا من مصادر تمويل التكوين الرأسمالى الاجمالى للوحدة الاقتصادية[١] .

ومن ناحية أخرى نجد أن هذه الصورة لاظهار مخصص الاهلاك ، تتمشى مع تقسيم ميزانية الأعمال بما يخدم احتياجات وزارة الخزانة . فنجد أن الاهلاك يعتبر من بين عناصر أبواب جانب الموارد فى ميزانية الأعمال .

كما استحدث النظام طريقة حساب أقساط الاهلاك على أساس القيمة الاستبدالية ، وذلك للقضاء على نواحى النقص فى حساب تلك الأقساط على أساس التكلفة التاريخية ولمعالجة الارتفاع المستمر فى الأسعار . وفى هذه الحالة يرحل هذا الفرق (بين القسط على أساس التكلفة التاريخية والقيمة الاستبدالية) الى حساب احتياطى ارتفاع أسعار الأصل .

وسوف نتناول ذلك بالتفصيل فيما بعد .

سادسا : أورد النظام ضرورة فصل عمليات القطاع العام عن تلك العمليات الخاصة بالقطاع الخاص . كما أوجب فصل عمليات القطاع الخارجى عن تلك المتعلقة بالقطاع المحلى والقصد من ذلك هو خدمة أهداف المحاسب القومى من حيث اعداد حسابات الدخل القومى وخاصة الحسابات القطاعية .

سابعا : نص النظام على الزام الوحدات الاقتصادية التى يسرى عليها النظام باعداد موازنة تخطيطية لخدمة أهداف المخطط العام من حيث اعداد الخطة العامة ولاحكام متابعة تنفيذها . ومما يزيد من أهمية ذلك أننا نتبع اسلوبا للتخطيط يتميز بنوع من المشاركة المتبادلة بين الوحدات الاقتصادية والجهاز المركزى للتخطيط .

ولقد استخدم النظام اصطلاح « موازنة تخطيطية » ليحل محل اصطلاح « الميزانية التقديرية » ، وذلك لايضاح نقطتين ، الأولى أنه استخدم لفظ « موازنة »

---

(١) ويمكن استيضاح ذلك عن طريق الرجوع الى أحد حسابات الدخل القومى وهو رأس المال الذى يظهر به فى جانب الموارد مخصص الاهلاك .

وتلافى استخدام لفظ « ميزانية » تمييزا لها عن الميزانية العمومية الفعلية التى تعد فى آخر العام . واستخدام لفظ « تخطيطية » استنادا الى ان هذه الموازنة سوف تستخدم أداة للتخطيط على مستوى الوحدة الاقتصادية ، وباستخدامها أداة لوضع الخطة يمكن استخدامها لمتابعة التنفيذ .

وأخيرا فان أنواع الموازنة التخطيطية التى أوردها النظام ، تختلف عن أنواع الميزانيات التقديرية[1] التى كانت تعد داخل الوحدات الاقتصادية قبل صدور النظام . وهذا مما لا شك فيه يخدم أهداف المخطط العام . فلقد نص النظام أن الموازنة التخطيطية التى تعدها الوحدة تتضمن ثلاث موازنات فرعية هى :

موازنة عينية ، موازنة مالية ، موازنة نقدية .

١ ـــ الموازنة العينية :

وتوضح هذه الموازنة البرنامج الانتاجى للوحدة الاقتصادية وتربطه بطاقتها الانتاجية . وتتضمن بيانا بالمستلزمات السلعية والخدمية اللازمة لتحقيق أهداف الانتاج ، كما تتضمن بيانا بالاحتياجات من القوى العاملة .

وهى توصف بأنها عينيه لأنها تعبر عن مجموعة من العلاقات الفنية قبل ترجمتها الى قيم نقدية . ولا شك أن الاهتمام باعداد الخطة المستقبلة للوحدة فى صورة موازنة عينية تتناول الوحدات الكمية والفنية والعددية للنشاط ، انما يمثل اتجاها لاحكام الرقابة وعدم قصرها على الناحية المالية فقط كما كان متبعا من قبل ، وخاصة بعد أن وجد أن التقديرات المالية كانت تعتمد على عنصر التقدير الى حد كبير مما جعلها تتصف بعدم الدقة ولكن بعد اعداد الموازنة العينية أصبح من السهل اعداد الموازنة المالية وذلك عن طريق اعطاء الأولى قيما نقدية .

٢ ـــ الموازنة المالية :

وتمثل هذه الموازنة الترجمة المالية للموازنة العينية باعطاء الأخيرة قيما نقدية ، كما توضح الخطة التمويلية للوحدة . ولا شك أن الربط بين الخطة العينية والخطة المالية

(١) دكتور خيرت ضيف : « فى المحاسبة الادارية » ، الدار القومية للطباعة والنشر ، الاسكندرية ، ١٩٦٦

للوحدة فى صورة موازنة تخطيطية ضرورى على مستوى المشروع ، ويعتبر اللبنة الأساسية فى الكيان الاقتصادى وذلك كأداة لتحقيق التوازن الاقتصادى على الصعيد القومى[1] .

٣ ـــ الموازنة النقدية :

وتوضح هذه الموازنة المقبوضات والمدفوعات النقدية للوحدة الاقتصادية ، وما يترتب على هذه المقبوضات والمدفوعات من فائض أو عجز نقدى ، مما يساعد على دراسة الوضع التمويلى للوحدة .

ولقد نص النظام المحاسبى الموحد على أن تلتزم الوحدة الاقتصادية عند اعدادها للموازنات التخطيطية بالنماذج الملحقة بالنظام والتى روعى فى تصميمها خدمة كل من عمليات التخطيط ومتابعة التنفيذ[2] .

وفى الواقع أن الموازنات الثلاث (والنماذج الخاصة لها) تشكل ثلاثة أوجه لشىء واحد . والسبب فى هذا التعدد هو تنوع التصرفات الاقتصادية من ناحية ، وتعدد البيانات التى يحتاج اليها المحاسب القومى والمخطط العام . ولقد أورد النظام بعد ذلك القواعد التى يتم على أساسها اعداد الموازنة على أساس التصنيف العربى الموحد للنشاط الاقتصادى . ومعنى ذلك اعداد موازنة لكل نوع من النشاط الذى تزاوله الشركة (صناعى ـــ زراعى ...) ، وذلك تمشيا مع احتياجات المحاسبة القومية والتخطيط والرغبة فى اعداد الموازين السلعية ، وجداول المدخلات والمخرجات لكل نشاط اقتصادى .

وأخيرا نود أن نشير الى أن اعداد الموازنة التخطيطية لا ينصرف الى وضع الخطة المستقبلة فقط ، وانما تلتزم الوحدة الاقتصادية باعداد موازنة تخطيطية (بفروعها الثلاث) فى أول الفترة تعتبر دليل العمل خلال الفترة ، وأخرى فعلية فى نهاية الفترة تعتبر أساسا لتقييم الأداء ومتابعة التنفيذ .

---

(١) الاستاذ على طه محمود : « عنصر الالزام فى النظام المحاسبى الموحد » ، الاهرام الاقتصادى ، ١٥ ابريل ١٩٦٧.

(٢) « النظام المحاسبى الموحد » الجزء الأول ، القاهرة ، ١٩٦٦ ، الصفحات من ١٦١ــ٢١١

وبالرجوع الى البيانات التى تتضمنها الموازنة التخطيطية يتضح لنا أن النظام قد ربط المفاهيم والمصطلحات المحاسبية والاقتصادية وبيانات التخطيط التى تناولتها نماذج الموازنة التخطيطية ، بتلك المثبتة فى الدفاتر المالية داخل الوحدة ، مما أوجد التزاوج بين مفاهيم كل من المحاسب القومى ومحاسب الوحدة الاقتصادية على النحو الذى نلخصه فيما يلى :

١ ـــ تفرق الموازنة التخطيطية بين كل من العمليات الجارية والتكوين الرأسمالى ، وهو ما يتمشى مع احتياجات كل من المحاسب القومى والمخطط العام ورجل الخزانة كما سبق ايضاحه .

٢ ـــ ربط الموازنة التخطيطية بالتكاليف ، على أساس التمييز بين مراكز التكاليف مجمعة على الوجه الآتى :

ا ـــ مراكز الانتاج .
ب ـــ مراكز الخدمات الانتاجية .
جـ ـــ مراكز الخدمات التسويقية .
د ـــ مراكز الخدمات الادارية والتسويقية
هـ ـــ مراكز العمليات الرأسمالية .

والقصد من هذا الربط هو احكام الرقابة ومتابعة التنفيذ على الأقسام المختلفة وقياس كفاءة الأداء لوظائف المشروع ، وحصر المسئولية لكل منها فى حالة وجود أى انحرافات فى التنفيذ الفعلى عما هو محدد فى الموازنات التخطيطية .

٣ ـــ توزيع الموازنات الثلاث (العينية والمالية والنقدية) السنوية ، توزيعا زمنيا على فترات أقل من السنة (على المستوى الشهرى أو الربع سنوى) . ويقصد بذلك تقصير فترات المتابعة حتى يتسنى احكام الرقابة ، وتحديد الانحرافات فى الوقت المناسب لتلافى حدوثها فى الفترات التالية .

٤ ـــ تقسيم الموازنات الثلاث طبقا للأنشطة الاقتصادية الرئيسية .

٥ ـــ توزيع الموازنات السنوية للوحدة الاقتصادية جغرافيا على الفروع التى تزاول

جانبا من نواحى نشاطها الاقتصادية الرئيسية . والغرض من ذلك هو الوقوف على مدى نشاط كل فرع ومدى اسهامه فى الخطة العامة للوحدة الاقتصادية ، وذلك بجانب امكان رقابة وتقييم أداء نشاط كل فرع على حدة .

ثامنا : استحدث النظام توسيط حسابات الميزانية فى القيود التى يكون أحد اطرافها النقدية . ولا شك أن هذا الاجراء يخدم اعداد الموازنة النقدية اذ يستلزم التخطيط معرفة التدفقات النقدية ، فبدلا من تعدد الحسابات التى تستخرج منها بيانات التدفق النقدى ، وضع النظام بعض القواعد لتيسير جمع بيانات الموازنة النقدية[١] .

ومما سبق يتضح أن النظام المحاسبى الموحد قد حاول جاهدا تطوير الانظمة المحاسبية بشركات القطاع العام بما يحقق الهدف المنشود ألا وهو أن مخرجات تلك الانظمة المحاسبية من قوائم وتقارير تفى باحتياجات الوحدة بجانب الوفاء باحتياجات المحاسب القومى . ولقد اثبت التطبيق العملى نجاح هذه المحاولة الى حد كبير .

ثانيا : من ناحية توحيد الأنظمة المحاسبية لشركات القطاع العام :

لقد استهدف النظام المحاسبى الموحد توحيد الانظمة المحاسبية لشركات القطاع العام من خلال وضع أسلوب موحد للتطبيق يعمل على حل المشاكل الاحصائية الخاصة بتركيب واعداد الحسابات القومية . ولقد تم هذا التوحيد من خلال النص على ضرورة التزام شركات القطاع العام بما ورد بالنظام من قواعد ومصطلحات وقوائم ودليل محاسبى هذا مع عدم الاخلال بعنصر المرونة المطلوب .

وسنتناول بشيء من الايجاز بيان العناصر الملزمة وغير الملزمة فى النظام المحاسبى الموحد وبيان مدى تلك المرونة التى تميز بها هذا النظام[٢] .

---

(١) «النظام المحاسبى الموحد» ، الجزء الأول ، القاهرة ، ١٩٦٦ ، الصفحات من ٩٨ــ١٠١ .

(٢) على طه محمود : «عنصر الالزام فى النظام المحاسبى الموحد» ، الاهرام الاقتصادى ، ١٥ ابريل ١٩٦٧ ، ٩ــ

أولا : العناصر الملزمة فى النظام المحاسبى الموحد :

١ ــ تطبيق النظام : يلتزم بتطبيق هذا النظام جميع وحدات القطاع العام ابتداء من أول يوليو ١٩٦٧ باستثناء البنوك وشركات التأمين .

ويجوز التأجيل لمدة سنة وذلك مراعاة للامكانيات الفنية والبشرية لبعض الوحدات بشرط موافقة الجهاز المركزى للمحاسبات . ومن ناحية أخرى يجوز أن ينسحب تطبيق هذا النظام على الوحدات الاقتصادية فى القطاع الخاص بقرارات من السلطة المختصة وذلك بغية توفير البيانات اللازمة للتخطيط والمتابعة وتقييم الأداء على المستوى القومى .

٢ ــ الدليل المحاسبى : نص النظام على أن تلتزم الوحدات الاقتصادية المطالبة بتطبيق النظام بمكونات الدليل المحاسبى وذلك كحد أدنى لما يجب الالتزام به . وفى مقدور أية وحدة التوسع فى تفصيلات هذه الحسابات والبنود طبقا لاحتياجاتها بشرط ضرورة الرجوع الى المؤسسة التى تتبعها الوحدة لبحث هذه التفاصيل على مستوى شركات المؤسسات ذات النشاط النوعى الواحد ، ثم رفع التوصيات الى الجهاز المركزى للمحاسبات للموافقة على هذه التفصيلات المقترحة .

٣ ــ الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية : وذلك بالنسبة للوحدات الملزمة بتطبيق النظام وذلك حسما للخلافات اللفظية والتفسيرات الجدلية عند اعداد البيانات المحاسبية واستخدامها .

٤ ــ أسس وقواعد ومعدلات الاهلاك : تلتزم الوحدات الاقتصادية عند معالجة الاهلاك فى حسابات النتيجة والقوائم الختامية باتباع الأسس والقواعد والمعدلات الواردة فى النظام ، وسوف نقوم بشرح ذلك بالتفصيل .

٥ ــ القوائم المالية والحسابات الختامية : تعد الوحدات الاقتصادية ــ المطالبة بتطبيق النظام ــ فى المواعيد المقررة الحسابات والقوائم الختامية وذلك وفقا لما تضمنه النظام من نماذج وأسس وقواعد ومصطلحات وتعاريف محاسبية ، وطبقا

لمعدلات الاهلاك الواردة بالنظام . وذلك على أساس ان هذه الحسابات تعتبر حدا أدنى ، حيث نص على أنه يمكن للوحدة أن تلتزم فيما عدا ذلك بما استقر عليه العرف المحاسبى من حسابات وقوائم ومرفقات مساعدة وتحليلية تساعد على اعداد الحسابات والقوائم الختامية وتفسير محتوياتها .

٦ ــ **الموازنة التخطيطية** : تلتزم الوحدة الاقتصادية ــ المطالبة بتطبيق النظام ــ باعداد موازنة تخطيطية على نمط معين يتضمن موازنة عينية وأخرى نقدية وثالثة مالية . وكذا الالتزام بقواعد معينة عند اعداد تلك الموازنات منها توزيع الموازنات السنوية (العينية والمالية والنقدية) توزيعا زمنيا على المستوى الشهرى أو الربع سنوى وكذا تقسيمها نوعيا حسب الأنشطة الاقتصادية الرئيسية(على أساس التصنيف العربى الموحد للنشاط الاقتصادى) . وكذلك توزيعها توزيعا جغرافيا على الفروع التى تزاول جانبا من نواحى النشاط للوحدة .

٧ ــ **اعداد البيانات التفصيلية** : تلتزم الوحدات الاقتصادية ــ الملزمة بتطبيق النظام ــ باعداد البيانات التفصيلية والدورية الواردة فى الملحق الثالث من الجزء الثانى من النظام باعتبارها الحد الأدنى الذى يتعين استخراجه وارفاقه بالحسابات والقوائم الختامية . بمعنى أنه فيما عدا ما ورد من بيانات تفصيلية ودورية فى النظام ، تلتزم الوحدة باعداد ما يقضى به العرف المحاسبى والقوانين والنظم من بيانات وتفصيلات للتخطيط أو المتابعة وتقييم الأداء ، ومن ذلك البيانات التحليلية الأخرى التى يطلبها الجهاز المركزى للمحاسبات لأغراض التقيم والمتابعة . ويتم اعداد النماذج الخاصة بها بناء على اتفاق بين الجهاز المركزى من ناحية والقطاعات والهيئات النوعية المختصة من ناحية أخرى وذلك منعا للبس والاجتهاد فى التفسير .

ثانيا : العناصر غير الملزمة فى النظام المحاسبي الموحد :

١ ــ السجلات ذات الطابع الخاص : فلقد أورد النظام بعض السجلات ذات الطابع الخاص التى تعين الوحدة على تبويب وتحليل البيانات التى تمكن من خدمة أهدافها الذاتية . وقد وردت هذه السجلات على سبيل الاسترشاد وليس الالزام .

ولم ينص قانون النظام المحاسبى الموحد على مستندات أو نماذج معينة لاثبات العمليات المالية ، كما أنه لم ينص على المجموعة الدفترية الكاملة اللازمة ، ولكنه ترك للوحدات الحرية فى استخدام النماذج والدفاتر والسجلات التى تكون ملائمة لها ضمانا لتحقيق عنصر المرونة .

٢ ــ أسس وقواعد الرقابة المالية : لاتلتزم الوحدات الاقتصادية بالتفصيلات الواردة بالنظام الخاصة بأسس وقواعد الرقابة المالية التى وردت على سبيل الاسترشاد وتمثل الاطار العام لها . وبذلك ترك النظام لكل وحدة الحرية فى الأخذ بما تراه ملائما لظروفها من أسس وقواعد مع الاهتداء بما ورد بالنظام ومع عدم الاخلال بالأساسيات الضرورية للرقابة .

الفصل الثاني

أهداف ومعايير اعداد ومكونات النظام المحاسبي الموحد

بعد أن أوضحنا فى الفصل الأول من هذا الباب ، كيف أن النظام المحاسبى الموحد جاء تلبية لمتطلبات تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية لشركات القطاع العام ، فسوف يخصص هذا الفصل لاستعراض الملامح الرئيسية للاطار العام للنظام المحاسبى الموحد من خلال التعرف على الأهداف التى جاء النظام المحاسبى الموحد لتحقيقها ، والمعايير التى استند اليها فى اعداده وأخيرا المكونات الأساسية لهذا النظام .

أولا : أهداف النظام المحاسبى الموحد :

استهدف النظام المحاسبى الموحد ــ عند صدوره ــ تحقيق الأهداف الآتية :

١ ــ توفير البيانات الأساسية والأدوات التحليلية اللازمة للتخطيط والتنفيذ والرقابة على جميع المستويات :

لقد سبق وأن أوضحنا عند دراسة تطوير الأنظمة المحاسبية لشركات القطاع العام ، أن مفهوم التطوير يعنى توحيد المفهوم بين منتج البيانات ومستخدمها أو طالبها بمعنى أن تعنى مخرجات النظام المحاسبى للوحدة باحتياجات المحاسب القومى ووزارة الخزانة (المالية) والأجهزة الأخرى التى تتولى التخطيط والرقابة على مختلف المستويات هذا بالاضافة الى مقابلة احتياجات الوحدة بطبيعة الحال .

ولقد ابرز النظام المحاسبى الموحد[1] هذا الهدف حيث نلاحظ أنه استهدف توفير مجموعة من البيانات المحاسبية والقوائم والتقارير المالية والموازنات التخطيطية التى تتخذ كأساس فى عمليات التخطيط والتنفيذ والرقابة على مختلف المستويات ، إبتداءاً من مستوى الوحدة الاقتصادية وانتهاءاً بالمستوى القومى .

---

(١) الجهاز المركزى للمحاسبات ، « النظام المحاسبى الموحد » ، الجزء الأول ، ١٩٦٦ .

فلقد ألزم انتظام الوحدات الاقتصادية باعداد موازنات تخطيطية متطابقة على نمط معين يتضمن ثلاثة أنواع ، الأولى موازنة عينية والثانية نقدية والثالثة مالية ، وهذه الموازنات تتيح للوحدة أن تربط خططها العينية بخططها التمويلية ، مما يساعد فى عملية التخطيط على مستوى الوحدة (المشروع) . ومن ناحية أخرى فلقد التزمت الوحدات باعداد مجموعة من القوائم والتقارير المالية والتى تبين نتائج الأعمال والمراكز المالية لتلك الوحدات ، والتى تساعد بدورها فى اتخاذ القرارات ورسم السياسات .

وعلى مستوى القطاع أو الهيئة العامة ، يعمل النظام على توفير العديد من المعلومات المحاسبية والتى تساعد فى عمليات التخطيط والرقابة والأشراف والتوجيه والتنسيق على مستوى كل قطاع ، وذلك من خلال اعداد الموازنات التخطيطية والحسابات والقوائم الختامية وما يتطلبه ذلك من امساك العديد من السجلات والدفاتر .

أما على المستوى القومى ، فان النظام يخدم جميع الوزارات المعنية (المالية والاقتصاد والتخطيط ...) ، وجميع الأجهزة المركزية التابعة للدولة (الجهاز المركزى للمحاسبات ، الجهاز المركزى للتعبئة العامة والاحصاء ، ...) ، وذلك عن طريق توفير المعلومات التى تحتاجها تلك الأطراف . فمن خلال تحقيق الارتباط الكامل بين الموازنات العينية والنقدية والمالية على مستوى الوحدات الاقتصادية ولآجال زمنية قصيرة ومتوسطة تتفق مع الخطط القومية ، يساعد النظام المحاسبى الموحد وزارة التخطيط فى توفير بيانات موحدة تعاونها فيما تقوم به من متابعة للتنفيذ على المستوى القومى ومستوى القطاعات والأنشطة الاقتصادية المختلفة .

ومن ناحية يعمل النظام على مقابلة احتياجات وزارتى المالية والاقتصاد من خلال ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بكل من الموازنة العامة للدولة والحساب الختامى وميزانية النقد الأجنبى .

وكذلك فان النظام المحاسبى الموحد يعاون الجهاز المصرفى من خلال الرقابة على التدفقات النقدية ومراكز السيولة فى الوحدات الاقتصادية ، وكذلك فان النظام

المحاسبى الموحد يعاون الأجهزة المركزية للدولة فى الرقابة على الوحدات الاقتصادية . فالجهاز المركزى للمحاسبات يمارس عمليات الرقابة المالية ومتابعة تنفيذ الخطة وتقييم الاداء من خلال مايوفره النظام من معلومات مالية واقتصادية وفنية . وكذلك فان الجهاز المركزى للتعبئة العامة والاحصاء يقوم بعمليات جمع البيانات وتجميعها على المستوى القطاعى والقومى نتيجة لما جاء به النظام المحاسبى الموحد من تطوير وتوحيد للقواعد والأسس والمصطلحات والتعاريف المستخدمة بواسطة الوحدات الاقتصادية ، وتجدر الاشارة إلى أن مقابلة النظام لاحتياجات الأجهزة الخارجية لا يتمثل فقط فيما يوفره من حسابات وقوائم ختامية وموازنات تخطيطية ، وانما يتمثل أيضا فيما يوفره من بيانات تفصيلية يتم الاتفاق عليها بين هذه الأجهزة والهيئات النوعية المختصة .

٢ — ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية :

لقد سبق أن أوضحنا بان حسابات الوحدة تعتبر أحد المصادر الأساسية التى يعتمد عليها المحاسب القومى فى الحصول على المعلومات اللازمة لأعداد الحسابات القومية ، ويتطلب ذلك توحيد وتطوير المفاهيم والمصطلحات والتعاريف بين المشتغلين بالحسابات عموما — سواء على مستوى الوحدة أو على المستوى القومى — وبدون تنظيم العلاقة بينهما لايمكن حل المشاكل الاحصائية الخاصة بتركيب الحسابات القومية والتى تتمثل أساسا فى هامش الخطأ الناتج من اعتماد تلك الحسابات على بيانات أساسية تستند الى أسس ومفاهيم محاسبية غير موحدة على مستوى الوحدات الاقتصادية . حيث يمكن القول بأن الاعتماد على مثل تلك البيانات يؤدى الى الاخلال بعملية التجميع والتشكيك فى دلالتها .

ولقد أتاح النظام المحاسبى الموحد من خلال تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية للوحدات الاقتصادية ، ربط حسابات الوحدة مع حسابات المحاسب القومى بحيث أصبح من الميسور ترجمتها الى بعضها البعض وبحيث أصبح للبيانات المحاسبية دلالتها الاحصائية والاقتصادية .

٣ ــ تسهيل عمليات جمع البيانات المحاسبية وتبويبها وتخزينها :

لقد تميزت الفترة السابقة على صدور النظام المحاسبى الموحد بصعوبة تجميع البيانات المحاسبية للوحدات على مستوى القطاع أو المستوى القومى ، وتجهيز البيانات الملائمة لاحتياجات الأجهزة الخارجية ، مما أدى فى بعض الحالات إلى استحالة تحقيق تلك الاحتياجات أو تحقيقها من خلال درجة عالية من الخطأ . ولذلك جاء النظام المحاسبى الموحد لتوحيد وتطوير المفاهيم والمصطلحات والتعاريف ... الخ . بين الوحدات الاقتصادية المختلفة من ناحية ، وبين تلك الوحدات والأجهزة المركزية من ناحية أخرى مما ساعد كثيرا فى عمليات جمع البيانات المحاسبية وتبويبها وتخزينها .

ثانيا : معايير اعداد النظام المحاسبى الموحد :

لقد تم اعداد النظام المحاسبى الموحد فى ضوء عدد من المعايير العامة وهى[1] :

١ ــ البساطة والوضوح والمرونة .

٢ ــ مسايرة القواعد والمبادىء المحاسبية الراجحة

٣ ــ القابلية للتطبيق .

٤ ــ مقابلة الاحتياجات المنبثقة من داخل الوحدة وخارجها .

وسوف نتناول بشىء من التفصيل كل من هذه المعايير الأربعة .

المعيار الأول : البساطة والوضوح والمرونة :

تعنى البساطة فى هذا الصدد أن يكون فى مقدرة كل من يستخدم النظام المحاسبى الموحد أن يتفهم بنوده ودلاله كل منها والأسس والقواعد التى ترتكز عليها . وكذلك فان النظام المحاسبى اقتصر على المحاسبة المالية وان كان قد تعرض بصورة سريعة فى بعض جوانبه على محاسبة التكاليف وأشار الى الرغبة الى توحيدها فى مرحلة تالية بعد الانتهاء من نظم المحاسبة المالية . أما الوضوح فى هذا الصدد

(١) نفس المرجع السابق فى الصفحات من ١٦ ــ ١٨ .

فيقصد به الاهتمام بالشروح التفصيلية للدليل المحاسبى وبيان أنواع الحسابات ومدلول كل منها والعلاقات القائمة بين تلك الحسابات بعضها البعض . أما المرونة فتعنى أن النظام قد جاء ببعض الجوانب الملزمة فى حين أن هناك بعض الجوانب الأخرى غير الملزمة والتى ترك للوحدة الاقتصادية حرية الاختيار فى تطبيقها ومن أمثلة تلك الجوانب استخدام السجلات ذات الطابع الخاص أو اختيار قواعد الرقابة المالية التى تتناسب وطبيعة النشاط وحجم الوحدة .

المعيار الثانى : مسايرة القواعد والمبادىء المحاسبية المتعارف عليها :

لقد اعتمد النظام المحاسبى الموحد على مجموعة القواعد والمبادىء المحاسبية المتعارف عليها والتى تحكم تسجيل العمليات المالية والاهلاك وتقويم الاصول والمخزون السلعى والتى تتلاءم فى نفس الوقت مع أجهزة التخطيط والتنفيذ والمتابعة والتقييم . ولا شك أن ذلك المعيار يعمل على ضمان نجاح تطبيق النظام عند المزاولة العملية .

المعيار الثالث : القابلية للتطبيق :

يتمثل هذا المعيار فى إتاحة الفرصة للوحدات الاقتصادية بدراسة مشروع النظام قبل اصداره ومواءمته لامكانياتها . وكذلك فان هذا المعيار تضمن إلزام جميع الوحدات الاقتصادية بتطبيق النظام ابتداء من السنة المالية ١٩٦٨/٦٧ ، مع جواز التأجيل لمدة سنة بالنسبة للوحدات الاقتصادية التى تطلب تأجيل التطبيق بشرط موافقة الجهاز المركزى للمحاسبات على ذلك الطلب .

المعيار الرابع : مقابلة الاحتياجات المنبثقة من داخل الوحدة الاقتصادية وخارجها :

ان تعدد احتياجات مستخدمى البيانات سواء من داخل الوحدة أو خارجها ، جعل من السمات المميزة للنظام المحاسبى الموحد محاولة مقابلة الاحتياجات المنبثقة من الوحدة الاقتصادية والأجهزة الخارجية . ولقد إعتمد المعيار الرابع ـــ فى هذا الصدد ـــ على اشتراك الجهات المستخدمة للمعلومات والمنتجه

لها فى وقت معا فى اجراء المواءمة لمشروع النظام لكى يتمشى مع كل من الإمكانيات والاحتياجات .

فالوحدة الاقتصادية تستهدف من النظام المحاسبى مجموعة من الأهداف التقليدية تتمثل فى تحديد نتائج الأعمال وبيان المركز المالى واعداد مجموعة من الموازنات التخطيطية ، أما الأجهزة الخارجية ــ كوزارة التخطيط والجهاز المصرفى والجهاز المركزى للمحاسبات ــ لها بالاضافة بالأهداف التقليدية السابقة مجموعة أخرى من الأهداف ، يتعين على الوحدة ضرورة توفيرها فى يسر وسهولة دون الاخلال بتوفير الاحتياجات الذاتية للوحدة من البيانات .

ثالثا : المكونات الأساسية للنظام المحاسبى الموحد :

لقد صدر النظام المحاسبى الموحد فى ثلاثة أجزاء ، ولقد خصص كل جزء من هذه الأجزاء لنوع معين من المعلومات ، وذلك على النحو التالى :

الجزء الأول : ولقد انقسم هذا الجزء الى قسمين ، خصص الأول لدراسة الظروف البيئية التى أوجبت صدور النظام المحاسبى الموحد ، وضرورة تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية فى جمهورية مصر العربية ، وكذلك بيان الأهداف التى جاء النظام لتحقيقها وأخيرا اظهار المعايير التى اتبعت فى اعداد هذا النظام .

أما القسم الثانى من هذا الجزء فقد خصص للاطار العام للنظام المحاسبى الموحد ، ولقد انقسم الى أربعة فصول ، خصص الفصل الأول للدليل المحاسبى باعتباره أحد الركائز الأساسية للنظام المحاسبى الموحد ، وسوف نتناوله بالدراسة فيما بعد . وقد استخدم الفصل الثانى من هذا القسم لبيان الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية مع التركيز على المحاسبة المالية . حيث خصص جزء من هذا الفصل لدراسة سريعة للاطار العام لنظام التكاليف .

أما الفصل الثالث من هذا القسم فقد اختص باظهار الحسابات والقوائم الختامية التى يتعين على الوحدات الاقتصادية اعدادها والنماذج الملزمة عند ذلك الاعداد .

أما الفصل الرابع والأخير من هذا القسم فقد استخدم للتعرف على الموازنات التخطيطية من حيث بيان أنواعها وقواعد اعدادها والنماذج المستخدمة فى ذلك الاعداد .

الجزء الثانى : ولقد اشتمل هذا الجزء على خمسة ملاحق على النحو التالى :

الملحق الأول : معدلات الاهلاك .

الملحق الثانى : أسس وقواعد الرقابة المالية .

الملحق الثالث : البيانات التفصيلية والدورية .

الملحق الرابع : السجلات ذات الطابع الخاص .

الملحق الخامس : وثائق اعداد النظام واصداره .

الجزء الثالث : ولقد استخدم هذا الجزء لبيان « دليل التصنيف العربى الموحد » . ولقد انقسم هذا الجزء الى ثلاثة فروع ، استخدم الأول للتصنيف الاقتصادى ، فى حين استخدم الثانى فى استعراض التصنيف السلعى ، وأخيرا فان الفرع الأخير خصص للتصنيف المهنى . ولقد جاء فى مقدمة هذا الجزء أنه بناء على المادة الثالثة من قرار رئيس الوزراء رقم ٣ لسنة ١٩٦٦ بوضع دليل بتصنيف النشاط الاقتصادى ، يقوم باعداده الجهاز المركزى للتعبئة العامة والاحصاء ليلحق بمشروع النظام المحاسبى الموحد لشركات القطاع العام . ولذلك فان الجهاز المركزى للتعبئة العامة والاحصاء تقدم بهذا الجهد ــ الجزء الثالث ــ فى صورة عرض لدليل التصنيف العربى الموحد للنشاط الاقتصادى . ولقد أعد هذا التصنيف على غرار التصنيف الدولى للنشاط الاقتصادى والذى اصدرته هيئة الأمم

المتحدة عام ١٩٥٩ ، وذلك فيما يختص بمستوى الأقسام والأبواب والفصول فيما عدا القسم (٦) الخاص بالتجارة ، فقد تم اعداده بما يتفق والظروف المحلية . أما الأنشطة التفصيلية المختلفة فقد تم اعدادها وفقا لظروف جمهورية مصر العربية المحلية الحالية والمستقبلة .

ولقد كان الهدف من وراء هذا الجهد[1] ، هو اعداد تصنيف لتبويب وتحليل البيانات حسب نوع النشاط الاقتصادى لخدمة الأغراض المحلية من جهة وحتى يمكن اجراء المقارنة الدولية على مستوى واحد من جهة أخرى . ومن الملاحظ أن التصنيف العربى الموحد للنشاط الاقتصادى تصنيف لنوع النشاط الاقتصادى أو الصناعة وليس لنوع المهنة أو السلعة ، كما أنه لايهتم بنوع الملكية أو أسلوب العمل . وعلى ذلك تبوب المنشآت التى تعمل فى نفس النوع من أنواع النشاط الاقتصادى تحت نفس الفصل من هذا التصنيف ، بغض النظر عما اذا كانت مملوكه لشركات أو أفراد أو للحكومة ، وعما اذا كانت الوحدة تمتلك وحدات أخرى أم لا ، وكذلك تصنيف المنشآت الصناعية طبقا لنوع النشاط الاقتصادى الذى تمارسة سواء تم العمل بها آليا أم يدويا . ومن الطبيعى أنه يمكن عمل تبويبات أخرى ـــ مستقله عن التبويب حسب نوع النشاط الاقتصادى ـــ من حيث نوع الكيان القانونى ، أو نوع القطاع (عام/خاص) أو أسلوب العمل ... الخ .

ومن العرض السابق يتضح أن الجزء الأول يمثل أهمية خاصة حيث يتضمن الاطار العام من حيث الدليل المحاسبى وطبيعة المفاهيم والقواعد والأسس

(١) الجهاز المركزى للمحاسبات ، النظام المحاسبى الموحد ، الجزء الثالث .

والمصطلحات والتعاريف المحاسبية التى جاء بها النظام ، وكذلك بيان الحسابات والقوائم الختامية والتى يتعين على الوحدة اعدادها ، وأخيرا فلقد اشتمل هذا الجزء على بيان بنوع وشكل الموازنات التخطيطية التى يتعين على الوحدة اعدادها وتوقيت هذا الاعداد .

وسوف نتناول فى الفصول التالية من هذا المرجع بعضا من المكونات الأساسية للنظام المحاسبى الموحد والتى تغطى الاطار العام لهذا النظام .

الفصل الثالث

الدليل المحاسبى

يعتبر الدليل المحاسبى أحد المكونات الرئيسية للنظام المحاسبى الموحد ، ويمثل أحد العناصر الملزمة فى النظام المحاسبى الموحد . ويشتمل الدليل المحاسبى على مجموعة الحسابات التى تمسك داخل الوحدة لتسجيل معاملاتها واظهار نتائج الأعمال والمركز المالى فى نهاية الفترة المالية . ولا شك أن الدليل عندما يحدد تلك الحسابات فهو يحدد مضمون كل حساب ودرجة التفصيل أو الاجمال التى يحتوى عليها .

ولتفهم طبيعة الدليل المحاسبى ، يتعين ضرورة الإلمام بالقواعد والمصطلحات والتعاريف التى أوردها النظام المحاسبى ، حتى تكون هذه العناصر المرشد لاستيعاب ماورد بالدليل المحاسبى .

وباستعراض الدليل المحاسبى للنظام المحاسبى الموحد ، يمكن استخلاص النقاط التالية :

١ ــ تعتبر مكونات الدليل المحاسبى التى أوردها النظام **الحد الأدنى** لما يجب أن تلتزم به الوحدة ، بما يعنى امكانية التوسع فى عدد الحسابات التى تمسكها الوحدة بعد أخذ موافقة الجهة المختصة بمتابعة تنفيذ النظام (الجهاز المركزى للمحاسبات) .

٢ ــ تلبى الحسابات الواردة بالدليل احتياجات الوحدة من المعلومات ، ومتطلبات الأجهزة الخارجية على مختلف المستويات من المعلومات المالية وغير المالية .

٣ ــ تم تبويب الحسابات فى الدليل بما يحقق الربط بين حسابات الوحدة والحسابات القومية ، وبما يتمشى مع المفاهيم والمصطلحات والتعاريف التى وردت بالفصل الثانى من الجزء الأول للنظام المحاسبى الموحد .

٤ ــ تم ربط الحسابات المالية بحسابات التكاليف من خلال مجموعة من

حسابات المراقبة ، حيث تم توزيع الاستخدامات عليها حسب الجهة المستفيدة من تلك الاستخدامات (المصروفات) .

٥ ـ تم استخدام **الترميز الرقمي** للتعبير عن حسابات الدليل ، مع تحديد مستوى التفصيل والإجمال من خلال عدد الأرقام الدالة على الحساب . حيث يتم اضافة رقم إلى يمين رقم الحساب للدلالة على التفصيل ، فى حين يتم وضع رقم حساب المراقبة على يسار رقم الحساب للدلالة والربط مع حسابات التكاليف .

٦ ـ تم تقسيم الدليل الى تسعة مجموعات رئيسية ، واتخذت الأرقام من (١) الى (٩) للدلالة على هذه المجموعات التى اطلق عليها إصطلاح **الاجماليات المحاسبية** . ولقد تم استخدام الأرقام من (١) الى (٤) للدلالة على مفردات قائمة المركز المالى وعناصر حسابات النتيجة وذلك على النحو التالى : (١) حسابات الأصول ، (٢) حسابات الخصوم ، (٣) حسابات الاستخدامات (المصروفات) ، (٤) حسابات الموارد (الايرادات) .

أما الأرقام من (٥) الى (٩) فقد استخدمت للدلالة على حسابات المراقبة للربط بين الحسابات المالية وحسابات التكاليف ، حيث يتم حصر تكلفة كل وظيفة من الوظائف الرئيسية للوحدة . وقد تم تخصيص الأرقام لحسابات المراقبة على النحو التالى :

الرقم (٥) لحسابات مراقبة مراكز الانتاج .
الرقم (٦) لحسابات مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية .
الرقم (٧) لحسابات مراقبة مراكز الخدمات التسويقية .
الرقم (٨) لحسابات مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية .
الرقم (٩) لحسابات مراقبة مراكز العمليات الرأسمالية .

وبحيث تعتبر حسابات المراقبة حسابات اجمالية للمصروفات يرحل الى كل منها مايخصه من عناصر الاستخدامات .

٧ ـ من حيث درجة التفصيل أو الاجمال ، إستخدم الدليل المحاسبى ستة مستويات ، على أن يضاف رقم الى يمين رقم الحساب للدلالة على مستوى

تفصيل أعلى ويمكن تلخيص ذلك على النحو التالى :

مستوى الحساب (درجة التفصيل)	عدد الأرقام فى الدليل المحاسبى
حساب اجمالى (اجماليات محاسبية)	رقم واحد
حساب عام	رقمان[1]
حساب مساعد	ثلاثة أرقام
حساب فرعي	أربعة أرقام
حساب جزئى	خمسة أرقام
حساب تحليلى	ستة أرقام

ولإيضاح ذلك سنأخذ أحد مفردات الأصول (عدد وأدوات) على سبيل المثال ، وذلك لبيان مستويات الحسابات المختلفة لتلك المفردة .

مستوي الحساب	اسم الحساب	الترميز الرقمى
اجمالى محاسبى	أصول	١
حساب عام	أصول ثابتة	١١
حساب مساعد	عدد وأدوات	١١٥
حساب فرعي	عدد	١١٥١
حساب جزئى	عدد مستوردة	١١٥١٢
حساب تحليلى	رسوم جمركية	١١٥١٢٢

---

(١) أي يضاف رقم إلى يمين رقم الحساب الإجمالي، وهكذا بالنسبة لباقي المستويات.

٨ ــ عكست عملية تبويب الحسابات الواردة بالدليل المحاسبى استرتيجيه النظام المحاسبى الموحد من حيث تطوير وتوحيد الأنظمه المحاسببه لوحدات القطاع العام ، ولقد ظهر دلك من النواحى التاليه

ا ــ الفصل بين عمليات النشاط الجارى وعمليات النشاط الاستثمارى ويظهر ذلك من حيث تخصيص حساب بنك جارى لكل نوع منها فهناك حـ/بنك حساب جارى ــ تمويل النشاط الجارى (حـ/١٨٢١) ، حـ/بنك حساب جارى ــ تمويل النشاط الاستثمارى (حـ/١٨٢٢) .

وكذلك فهناك تفرقة فى تسجيل الدائنية الناشئة من عمليات النشاط الجارى وعمليات النشاط الاستثمارى ، حيث يستخدم حـ/الموردين (حـ/٢٦١) لاثبات الدائنية من شراء المستلزمات السلعية (النشاط الجارى) ويستخدم حـ/دائنون مختلفون (حـ/٢٧٢) للدائنية المترتبة على عمليات النشاط الاستثمارى مثل شراء الأصول الثابتة .

وكذلك الحال عند بيع البضاعة التامة (نشاط جارى) يستخدم حـ/عملاء (حـ/١٦١) لاثبات المديونية الناشئة من عملية البيع ، فى حين يتم استخدام حـ/مدينون مختلفون (حـ/١٧١) لاثبات المديونية الناشئة عن عمليات بيع الأصول الثابتة .

ب ــ توسيط أحد حسابات الميزانية عند سداد أو تحصيل مبالغ نقدية ، وذلك لأغراض اعداد الموازنة النقدية . ومعنى ذلك يتم اثبات عمليات التدفقات النقدية الواردة أو الصادرة على مرحلتين ، الأولى مرحلة الاستحقاق ، والثانية مرحلة التحصيل أو السداد .

ففى عمليات التدفقات المالية الواردة (المتحصلات) يتم اثبات قيود الاستحقاق عن طريق استخدام الحسابات التالية كطرف مدين :

ــ حـ/عملاء (حـ/١٦١) لاثبات عمليات المبيعات
ــ حـ/مدينون مختلفون (حـ/١٧١) لاثبات عمليات بيع الأصول .

ـ حـ/ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة (حـ/١٧٣) لاثبات استحقاق تحصيل الايرادات

ـ حـ/مدينون متنوعون (حـ/١٦٣) لاثبات استحقاق مدفوعات مثل تأمينات لدى الغير وسلف للعاملين .

أما فى حالة التدفقات المالية الصادرة (المدفوعات) ، يتم اثبات قيود الاستحقاق عن طريق استخدام الحسابات التالية كطرف دائن :

ـ حـ/موردون (حـ/٢٦١) لاثبات عمليات المشتريات من المستلزمات السلعية أو بضائع بغرض البيع .

ـ حـ/دائنون مختلفون (حـ/٢٧٢) لاثبات عمليات شراء الأصول الثابتة وأصول أخرى .

ـ حـ/دائنون متنوعون (حـ/٢٦٣) لاثبات عمليات الاستحقاق لجهات حكومية أساساً .

ـ حـ/مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة (حـ/٢٧٤) لاثبات استحقاق أية مدفوعات أخرى كالأجور والايجارات والتبرعات ... الخ

أما فى مرحلة التحصيل أو السداد ، فيتم جعل أحد حسابات النقدية بالصندوق وبالبنوك (حـ/١٨) مدينا ، والحسابات الوسيطة (حسابات الميزانية) المستخدمة فى قيد الاستحقاق دائنة .

٩ ـ استحدث النظام بعض الحسابات التى لها مقابل ، وذلك للتوفيق بين احتياجات الوحدة واحتياجات المحاسب القومى من المعلومات المحاسبية . ولقد سبق التعرض الى هذا الموضوع عند استعراض مفهوم تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية لوحدات القطاع العام وكذلك عند دراسة أهداف النظام المحاسبى الموحد . ويجدر بنا فى هذا الصدد ذكر هذه الحسابات على أن يتم بيان كيفية استخدامها فى الأجزاء التالية من هذا المرجع .

ا ـ حـ/فرق الايجار المحسوب حـ/٣٥٤ ، حـ/٤٤٧

ب ـ حـ/فرق الفوائد المحسوبة حـ/٣٥٧ ، حـ/٤٤٨

حـ ــ حـ/فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام حـ/٣٥٨ ، حـ/٤١٣ .
ء ــ حـ/حركة الانتاج التام (بسعر البيع) حـ/١٣٧
حـ/الانتاج التام تحت البيع حـ/٢٧١

١٠ــ استحدث النظام بعض الحسابات والقوائم الختامية لتعكس تطوير الأنظمة المحاسبية وربط حسابات الوحدة بحسابات الدخل القومى . ولقد سبق التعرض لهذه الحسابات فى الفصل السابق .

١١ــ لم تستخدم الحسابات النظامية ضمن دليل الحسابات لاثبات المسئولية العرضية ،كما كان الحال فى ظل الأنظمة المحاسبية للقطاع الخاص .

١٢ــ خصص النظام جزءا منه للتعريف بمحتويات كل حساب ضمانا لتوحيد مكونات كل منها فى جميع الوحدات الملزمة بتطبيق هذا النظام ، مع عدم الاخلال بالمرونة المطلوبة من حيث السماح باضافة بعض الحسابات ــ اذا لزم الأمر ــ إلى هذا الدليل بعد أخذ موافقة الجهات المختصة كما سبق وان أوضحنا فى موقع سابق فى هذا الفصل . ويمكن تلخيص الحسابات الواردة بالدليل المحاسبى للنظام المحاسبى الموحد فى ثلاثة مجموعات هى :
١ ــ حسابات قائمة المركز المالى (الميزانية)
٢ ــ حسابات النتيجة
٣ ــ توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة للربط بين الحسابات المالية وحسابات التكاليف .

وسوف نبين مكونات تلك المجموعات الثلاثة من الحسابات وفقا للدليل المحاسبى وذلك على مستوى الحسابات العامة (رقمان) :

الحسابات العامة فى المجموعة الأولى :

حسابات قائمة المركز المالى (الميزانية)			
الترميز الرقمى (رقم الحساب)	الأصول (١)	الترميز الرقمى (رقم الحساب)	الخصوم (٢)
١١	أصول ثابتة	٢١	رأس المال
١٢	مشروعات تحت التنفيذ	٢٢	احتياطيات وفائض مرحل
١٣	مخزون	٢٣	مخصصات
١٤	اقراض طويل الأجل	٢٤	قروض طويلة الأجل
١٥	استثمارات مالية	٢٥	بنوك دائنة
١٦	مدينون	٢٦	دائنون
١٧	حسابات مدينة مختلفة	٢٧	حسابات دائنة مختلفة
١٨	نقدية بالصندوق والبنوك	٢٨	نتيجة العام

الحسابات العامة فى المجموعة الثانية :

حسابات النتيجة			
الترميز الرقمى (رقم الحساب)	الاستخدامات (٣)	الترميز الرقمى (رقم الحساب)	الموارد (٤)
٣١	أجور	٤١	ايرادات النشاط الجارى
٣٢	مستلزمات سلعية	٤٢	اعانات
٣٣	مستلزمات خدمية	٤٣	ايرادات أوراق مالية
٣٤	مشتريات بغرض البيع	٤٤	ايرادات تحويلية
٣٥	مصروفات تحويلية جارية		
٣٦	تحويلات جارية تخصيصية		

ربط الحسابات المالية بحسابات التكاليف :

نوع الاستخدامات ودليلها الرقمى	توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة				
	مراقبة مراكز الانتاج	مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية	مراقبة مراكز الخدمات التسويقية	مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية	مراقبة مراكز العمليات الرأسمالية
	٥	٦	٧	٨	٩
٣١ أجور	٥٣١ أجور	٦٣١ أجور	٧٣١ أجور	٨٣١ أجور	٩٣١ أجور
٣٢ مستلزمات سلعية	٥٣٢ مستلزمات سلعية	٧٣٢ مستلزمات سلعية	٧٣٢ مستلزمات سلعية	٨٣٢ مستلزمات سلعية	٩٣٢ مستلزمات سلعية
٣٣ مستلزمات خدمية	٥٣٣ مستلزمات خدمية	٦٣٣ مستلزمات خدمية	٧٣٣ مستلزمات خدمية	٨٣٣ مستلزمات خدمية	٩٣٣ مستلزمات خدمية
٣٤ مشتريات بغرض البيع	٥٣٤ مشتريات بغرض البيع	-	-	-	-
٣٥ مصروفات تحويلية جارية	٥٣٥ مصروفات تحويلية جارية	٦٣٥ مصروفات تحويلية جارية	٧٣٥ مصروفات تحويلية جارية	٨٣٥ مصروفات تحويلية جارية	٩٣٥ مصروفات تحويليا جارية
٣٦ تحويلات جارية تخصيصية	-	-	-	٨٣٦ تحويلات جارية تخصيصية	-

أسئلة وتطبيقات

السؤال الأول : هل **توافق** أو **لاتوافق** على العبارات التالية مع ابداء السبب بإيجاز :

١ ــ استهدف النظام المحاسبى الموحد توحيد الأنظمة المحاسبية لوحدات القطاع العام الملزمة بتطبيق النظام .

٢ ــ التزم النظام المحاسبى الموحد بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها فيما يتعلق بتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية وتحديد نتيجة النشاط وبيان المركز المالى .

٣ ــ تعتبر مكونات الدليل المحاسبى التى أوردها النظام ، الحد الأدنى لما يجب أن تلتزم به الوحدة ، ويمكن للوحدة اضافة عدد آخر من الحسابات بعد موافقة الجهات المختصة .

٤ ــ إن أسلوب الترميز الرقمى للحسابات والمتبع فى الدليل المحاسبى ، إستهدف التعرف على نوعية الحسابات وسهولة استخدامها وعرضها بالقوائم المالية .

٥ ــ وفقا لمتطلبات النظام المحاسبى الموحد ، يتم تقسيم الاستخدامات (المصروفات) بحسب طبيعتها ونوعيتها وليس بحسب استخدامها أو وظيفتها .

٦ ــ يتطلب النظام المحاسبى الموحد توحيد الظروف بين الوحدات الاقتصادية الملزمة بتطبيق النظام ، وذلك من خلال استخدام مبدأ الاحتساب .

٧ ــ فى حالة اذا ما كانت القيمة الايجارية أكبر من قسط الاهلاك للمبانى المملوكه للوحدة فان هذا الفرق يطرح من كل من الاستخدامات الجارية والموارد الجارية فى كل من حساب العمليات الجارية وحساب الانتاج والمتاجرة وحساب الأرباح والخسائر .

٨ ــ استخدم النظام المحاسبى الموحد قيمة خلاف التكلفة التاريخية للأصول الثابتة لاحتساب أقساط الاهلاك السنوية .

٩ ـــ لقد تم توزيع الموازنات التخطيطية السنوية زمنيا على فترات أقل من سنة (شهريا أو ربع سنوى) لتقصير فترات المتابعة لإحكام عمليات الرقابة وتحديد الانحرافات فى الوقت المناسب لتلافى حدوثها فى الفترات التالية .

١٠ـــ اعتمد النظام المحاسبى الموحد على ثلاثة معايير عامة فى اعداده .

السؤال الثانى :

« لقد تمكن النظام المحاسبى الموحد من مقابلة متطلبات تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية لوحدات القطاع العام » .

والمطلوب :

ناقش هذه العبارة مبينا الى أى مدى نجح النظام المحاسبى الموحد فى مقابلة احتياجات كل من التطوير والتوحيد ، مع اعطاء بعض الأمثلة لذلك النجاح .

السؤال الثالث :

« يعتبر الدليل المحاسبى أحد المكونات الأساسية للنظام المحاسبى الموحد ، حيث أنه يعبر عن الاستيراتيجية التى يتبعها النظام المحاسبى الموحد فى معالجة العمليات المالية للوحدة ومقابلة مخرجات النظام لاحتياجات كل من المحاسب القومى ومحاسب الوحدة » .

علق على هذه العبارة مبينا وجهة نظرك فى أسلوب الترميز الرقمى الذى أورده الدليل المحاسبى ، وماهى مظاهر استخدام هذا الدليل فى التعبير عن استراتيجيات معينة .

السؤال الرابع :

فرق بين كلا من :

١ ـــ الحسابات التى لها مقابل والحسابات النظامية .

٢ ـــ فرق الايجار المحسوب وفرق الفوائد المحسوبة .

٣ ـــ حسابات العمليات الجارية وحساب الانتاج والمتاجرة .

٤ ـــ مبدأ الاحتساب ومبدأ الاستحقاق .

الباب الثالث

فى

إثبات دورة العمليات الاقتصادية

فى ظل النظام المحاسبي الموحد

تقـــديم

يختص هذا الباب بمعالجة القيد والتوجيه المحاسبى فى ظل النظـــام المحاسبى الموحد . كـــما يتعرض فى الفصل الاول منه الى مناقشة اهداف النظام المحاسبى والهيكل العام الذى يقوم عليه النظام . وفيـــما يختص بالتوجيه المحاسبى فاننا سوف نتبع التسلسل الآتى :

١ — الحصول على مصادر التمويل — معاملات فى راس المال .

٢ — اقتنـــاء الاصـــول المختلفـــة لمزاولة العملية الانتـــاجية :
معاملات فى الاصـــول الثابتـــة .
معاملات فى الاصـــول المتداولـــة .

٣ — مزاولة النشاط الانتاجى :
معامـــلات فى الاستخدامات المختـــلفة .

٤ — الحصـــول على ايرادات النشـــاط الانتـــاجى :
معـــاملات فى المـــوارد .

الفصل الأول

فى

اثبات وتوجيه المعاملات المتعلقة برأس المال

يختلف المفهوم المحاسبى لراس المال عن المفهوم الاقتصادى الذى سبق الن تعرضنا له . ومن وجهة النظر المحاسبية يطلق اصطلاح «راس المال» على مجموع قيمة الموارد التى يشارك بها اصحاب المشروع كمساهمة لتمكينه من مزاولة النشاط الذى قام المشروع من أجله ، وبصرف النظر عما اذا كانت هذه المساهمة قد تمت فى صورة نقدية أو فى صورة عينية .

وقد جرت العادة فى العرف المحاسبى على التفرقة بين كل من راس المال المصرح به وراس المال المصدر ، وراس المال المدفوع فيما يختص بالشركات المساهمة ، وكانت قيمة كل منهما تظهر فى جانب الخصوم من الميزانية .

وجاء النظام المحاسبى الموحد مخصص لراس مال الوحدة الاقتصادية الحسابات الآتية :

ح/راس المال ح/٢١ والذى ينقسم بدوره الى :

ح/راس المال المملوك ح/٢١١

وح/مساهمة الحكومة (تسدد) ح/٢١٢

ولم يرد بالنظام ما يدل على كيفية المعالجة الدفترية لراس المال المملوك . وبذا يمكن القول ان القيود الدفترية اللازمة لاثبات راس المال المملوك لا تختلف عن القيود التقليدية ، فيمكن للوحدة استخدام الحسابات المختلفة التى جرى عليها العرف المحاسبى التقليدى على ان يظهر فى

الميزانية فقط قيمة راس المال المصـــدر والمدفوع فى حساب راس المـــال المملـــوك ح/٢١١ .

اما حساب مساهمة الحكومة (تسدد) فيقيد به المبالغ التى تدفعهـــا الخزانة للوحدة الاقتصادية عن مساهمة الدولة فى راس مالها والذى يتعين ردها للخزانة طبقا للتعليمات التى تصدرها الخزانة فى هـــذا الشـــأن . ويتعين فى هذه الحالة تكوين احتياطى لسداد ما يستحق سداده من اقساط عند استحقاقها . وقد اطلق النظام على هذا الاحتياطى « احتياطى سداد مساهمة الحكومة » ح/ ٢٢٥ ، واقتضى ان يجعل هذا الحساب « دائنا بما يجنب من الفائض لتكوين مقابل سداد مساهمة الحكومة التى ترد للخزانة (ح/ ٢١٢) » .

ولم يرد بالنظام ما يفيد عن مآل هذا الاحتياطى وكذلك مآل حســـاب « مساهمة الحكومة (تسدد) » وذلك بعد اتمام عملية الســـداد . فطبقـــا لما ورد بالنظام من شرح لكل من الحسابين فليس هناك ما يفيد عما اذا كان يتم اقفال حســـاب الاحتياطى عند السداد (او جزء منه على حسب قيمـــة القسط) فى حساب الخزانة ام يظل حساب الاحتياطى قائما ، كما لا يفيد النظام عما اذا كان مآل حساب « مساهمة الحكومة (تسدد) » هو الاقفال فى ح/ راس المال المملوك بعد السداد ام ان هذا الحساب يظل قائما .

ولما كان المنطق والعرف هو اسلم الاسس للتصرف فى حالـــة سكوت النص ، فاننا سنلجأ الى ذلك فى معالجة المشكلة . هذا وسنتناول بالشرح قيود اثبات كل من مساهمة الحكومة (تسدد) ، وتكوين احتياطى السداد ، وسداد المساهمة ، وكيفية التصرف فى رصيد حساب « احتياطى سداد مساهمة الحكومة » بعد اتمام عملية السداد .

اولا : تحصيل قيمة المساهمة من الخزانـــة :

غالبا ما تساهم الحكومة فى رأس المـــال بمشـــروع معين بغـــرض

تعزيز مقدرته ونشاطه الاستثمارى ، اى تمكينه من الحصول على الاصول الراسمالية اللازمة لمزاولة نشاطه الاقتصادى على خير وجه . ولكن ذلك لا يمنع من مساهمة الحكومة فى تقوية مركز المشروع المالى فى الفترة القصيرة وذلك لتمكينه من تمويل ومزاولة العملية الانتاجية نفسها ، اى النشاط الجارى . وبذلك فانه عندما تدفع الخزانة مبالغ للمساهمة فى راس مال الوحدة الاقتصادية فان الغرض منها قد يكون اما لتمويل النشاط الاستثمارى او لتمويل النشاط الجارى .

ويكون القيد الدفترى عند تحصيل مساهمة الحكومة فى راس المال كالآتى:

xxx	**من د/ البنك ـ جارى**	**د/١٨٢**
	د/ تمويل نشاط جارى	د/١٨٢١
	او د/ تمويل نشاط الستثمارى	د/١٨٢٢
xxx	**الى د/ مساهمة الحكومة (تسدد)**	**د/٢١٢**
	اثبات تحصيل قيمة مساهمة الحكومة فى راس المال التى تسدد على (عدد الاقساط) اعتبارا من (تاريخ القسط الأول) بواقع القسط (قيمة القسط) .	

وغالبا ما يرد هذا القيد ضمن مفردات القيد الشهرى المخص يومية المقبوضات اذا كانت الوحدة الاقتصادية تقوم بامساك مثل هذه اليومية .

ويرحل الجانب المدين من القيد لحساب البنك بالاستاذ العام واستاذ فرعى البنوك اذا تم امساك هذا الدفتر . كما يرحل الجانب الدائن لحساب مساهمة الحكومة (تسدد) فى الاستاذ العام .

ثانيا ـ تكوين احتياطى السداد :

تقوم الوحدة باحتجاز وتجنيب جزء من ارباحها الصافية فى حساب احتياطى سداد مساهمة الحكومة (د/ ٢٢٥) حتى تتمكن الوحدة من الوفاء بالتزاماتها نحو سداد الاقساط فى مواعيدها . وليس معنى تكوين لاحتياطى تجنيب مبالغ نقدية لهذا الغرض بل يعتبر الغرض الاساسى من تكوين

الاحتياطى هو توفير جزء من الأرباح لاستغلاله فى نشـــاط الوحـــدة بحيث يمكنها تراكم هذا الجزء من احلاله محل مساهمة الحكومة كمصـــدر مـــن مصـــادر تمويـــل النشـــاط

وعند احتجاز جزء من الارباح لتكوين الاحتياطى . يجرى القيد كالآتى :

×××	من ح/ العمليـــات الجارية	ح/٢٨١
	××× الى ح/احتياطى سداد مساهمة الحكومة	ح/٢٢٥

اثبات تجنيب جزء من الارباح الصافية لتكوين احتياطى سداد مساهمة الحكومة عن السنة المنتهية فى ٣٠ يونيه ١٩.. .

ويراعى ان هذا القيد يرد عادة ضمن مفردات قيد توزيع « الفـــائض القابل للتوزيع » الذى يظهره حساب العمليات الجارية فى مرحلته الثانية ويتم توزيعه فى مرحلته الثالثة ، كما سيرد فيما بعد . ويرحل جانبى القيد الى الجنب المدين من حساب العمليات الجارية فى الأستاذ العام والجانب الدائن من حساب احتياطى مساهمة الحكومة فى الاستاذ العام.كما يجرى القيد عادة فى اليـــومية العـــامة .

ثالثا : حلول موعد القسط الاول والاقساط التالية :

سبق أن ذكرنا انه يجب توسيط احد حسابات الدائنين عن دفع مبالغ نقدية وتوسيط احد حسابات المدينين عند تحصيل مثل هذه المبالغ وذلـــك لتسهيل عملية اعداد الموازنة النقدية . ويترتب على ذلك ان كل المعاملات التى يترتب عليها دفع نقدية يتم اثباتها بقيدين أحدهما قيد استحقاق والآخر لاثبات السداد ويسرى ذلك على سداد مساهمة الحكومة .

فعند استحقاق القسط الأول والاقساط التالية لوزارة الخـــزانة يتم اثبات قيد الاستحقاق فى اليومية العامة او يومية العمليات المتنوعة (يومية التسويات كما تسمى فى بعض الوحدات الاقتصادية) كما يلى :

xxx	**من ح/ مساهمه الحكومة تسدد**	**ح/٢١٢**
xxx	**الى ح/ دائنون متنوعون**	**ح/ ٢٦٣**
	ح/ وزارة الخزانة — جارى	ح/ ٢٦٣٤٢

اثبات استحقاق القسط (رقم) من مساهمة الحكومة فى راس المال .

ويلاحظ اننا جعلنا حساب مساهمة الحكومة مدينا عند الاستحقاق محاراة منا للعرف المحاسبى حيث تم رد جزء منها ، ورغم سكوت النص فى النظام المحاسبى الموحد .

ويتم ترحيل القيد السابق الى الجانب المدين من ح/٢١٢ في الأستاذ العام والجانب الدائن من ح/ ٢٦٣ في الاستاذ العام والجانب الدائن من ح/ ٢٦٣٤٢ فى استاذ الدائنون المتنوعون .

وعند سداد القسط لوزارة الخزانة يتم اثبات القيد الآتى :

xxx	**من ح/ الدائنون المتنوعون**	**ح/٢٦٣**
	ح/ وزارة الخزانة — جارى	ح/٢٦٣٤٢
xxx	**الى ح/ البنك — جارى**	**ح/١٨٢**
	او الى ح/ البنك — دائن	**ح/٢٥**

ويرد هذا القيد فى العادة ضمن مفردات قيد الملخص الشهرى ليومية المدفوعات .

رابعا : التصرف فى رصيد حساب «احتياطى سداد مساهمة الحكومة» .

بعد سداد القسط الاخير من مساهمة الحكومة فى راس المال يكون حساب مساهمة الحكومة قد تم اقفاله ويعنى ذلك ان المبالغ التى ساهمت بها الحكومة في راس مال الوحدة قد تم سدادها من الارباح التى حققتها الوحدة واحتجزت جزءا منها كاحتياطى لمقابلة السداد . وبالتالى فان مساهمة الحكومة اصبحت مسددة عن طريق الموارد الذاتية للوحدة ممسا

يجعل رصيد حساب «احتياطى السداد » فى حكم راس المال المكتسب للوحدة بمجهوداتها الذاتيةوبالتالى فلا داعى لاستمرار وجودة بنفس التسمية. والمنطق يقتضى اذن معاملة رصيد حساب «احتياطى سداد مساهمة الحكومة» والتى تم سدادها فعلا عن طريق الارباح المحتجزة معاملة راس المال المكتسب . وهذا هو ماسنقوم باتباعه هنا .

وعلى هذا الاساس يتم اقفال ح/ احتياطى سداد مساهمة الحكومة فى حساب الاحتياطى العام بالقيد الآتى :

×××		من ح/ احتياطى سداد مساهمة الحكومة	ح/٢٢٥
	×××	الى ح/ الاحتيـــاطى العـــام	ح/٢٢٤
		اثبات تعلية رصيد حساب احتياطى سداد مساهمة الحكومة للاحتياطى العام لانقضاء الغرض من الاول .	

تـــــمرين

قامت وزارة الخزانة بالمساهمة فى راس مال شركة تنمية الصادرات المصرية (طبقا لما قررته خطة التنمية) بمبلغ ١٠٠,٠٠٠ جنيـه تخصص لشراء آلات اللف والحزم والتغليف اللازمة لاعداد المنتجات المصدرة.وذلك على أن تقوم الشركة بتجنيب ١٠,٠٠٠ جنيه سنويا من ارباحها لتكوين احتياطى السداد . وقد وردت مساهمة الخزانة للشركة بشيك رقم ١/٥١١ على البنك المركزى بتاريخ ١٩٦٨/٩/١ . كما قامت الشركة بتجنيب الاقساط اللازمة لتكوين احتياطى السداد اعتبارا من ١٩٦٩/٦/٣٠ . وقد وردت تعليمات الخزانة بضرورة البدء فى سداد الاقساط للوزارة بواقع ١٠,٠٠٠ جنيه سنويا اعتبارا من ١٩٧١/٧/١ .

المطلوب : أجراء القيود الدفترية اللازمة لاثبات الحصول على المساهمة وتكوين الاحتياطى واجراء لسداد واقفال الاحتياطى بعد اتمام عملية السداد، وطبقا للنظام المحاسبى الموحد . اذكر فى شرح كل قيد دفتر اليومية الذى يمكن أن يسجل فيه القيد ودفاتر الأستاذ الذى يمكن ترحيل اطرافه اليها .

الفصل الثاني

فى

اثبات وتوجيه المعاملات المتعلقة بالمشروعات تحت التنفيذ فى الأصول الثابتة

فرق النظام المحسبى الموحد بين الاصول المعدة للاستغلال والاصول التى مازالت فى مرحلة التكوين والاعداد فأفرد للاولى الحساب العام للاصول الثابتة (ح/١١) وافرد للثانية الحساب العام للمشروعات تحت التنفيذ (ح/١٢) . واورد النظام ما ياتى بصدد شرح حساب المشروعات تحت التنفيذ :

«تشمل مشروعات تحت التنفيذ كافة ما استثمر فى مشروعات الخطة المعتمدة» «ولم تتكامل للانتاج، فهى تكلفة الطاقة التى لم تهيأ للانتاج بعد، وعليه يحمل» «هذا الحساب بتكلفة المستخلصات الجارية، وبثمن شراء او تكاليف صنع» «الآلات والمعدات تحت التركيب، وكافة التكاليف المتعلقة بالمشروعات تحت» « التنفيذ ، ويجعل دائنا بتكلفة المشروعات عندما تتكامل وتكون معدة » « للانتاج » (١) .

كما تطلب النظام تقسيم ح/ ١٢ الى الحسابات المساعدة التالية :

أ) التكوين السلعى (ح/ ١٢١) :

ويجعل مدينا بالاستثمار فى المشروعات تحت التنفيذ مقابل سلع وردت للوحدة الاقتصادية او مشغولات داخلية بهذه المشروعات . كما تطلب

---

(١) النظام المحاسبى الموحد الجزء الاول . ص ٦١ .

النظام ان يراعى تقسيم هذا الحساب الى الاقسام الفرعية (اربع ارقام) لحسابات الاصول الثابته (من حـ/١١١ الى حـ/١١٨) .

٢) الانفـاق الاستثمارى (حـ/ ١٢٢) :

ويجعل هذا الحساب مدينا بتكلفة ما استثمر فى المشروعات تحت التنفيذ ولم يرد مقابله سلع كالدفعات المقدمة والاعتمادات المستندية المفتوحة للحصول على أصول ثابتة .

وبالتمعن فى طبيعة حساب المشروعات تحت التنفيذ (حـ/١٢) نجد أن الواقع العملى لمجريات الامور بصدد الحصول على اصول ثابتة يحتم توسيط هذا الحساب حيث قلما تحصل الوحدة الاقتصادية على أصل ثابت معدا للاستغلال المرجو منه وقت الحصول عليه . ولذلك رأينا معالجة المشروعات تحت التنفيذ دفتريا قبل الاصول الثابتة تمشيا مع التسلسل المنطقى لواقع الامور .

هذا كما تطلب النظام توسيط حساب الدائنون المختلفون — فرعى دائنو شراء اصول ، عند اقتناء الأصول الثابتة . ويلزم الأمر ايضا التمييز بين الاصول المقتناة على حسب كونها جديدة او قائمة أو مستعملة . حيث تمثل الاصول الجديدة اضافة الى راس مال المجتمع ، بينما تداول الاصول القائمة بين وحدات المجتمع المختلفة يمثل مجرد تحويل من وحدة الى اخرى دون اضافة الى مجموع الأصول الموجودة به .

وتأسيسا على ذلك سنعالج ما يأتى فى هذا الفصل .

١ — المشروعات تحت التنفيذ الخاصة باقتناء الاراضى (حـ/ ١٢١١) .

٢ — المشروعات تحت التنفيذ الخاصة باقتناء المبانى والانشاءات والطرق (حـ/ ١٢١٢) .

٣ ــ المشروعات تحت التنفيذ الخاصة باقتناء الآلات والمعدات (ح/١٢١٣)

٤ ــ المشروعات تحت التنفيذ الخاصة باقتناء وسائل النقل والانتقال (ح/١٢١٤)

٥ ــ المشروعات تحت التنفيذ الخاصة باقتناء العدد والادوات (ح/١٢١٥)

٦ ــ المشروعات تحت التنفيذ الخاصة باقتناء الاثاث ومعدات المكاتب (ح/١٢١٦)

المبحث الأول
في
المشروعات تحت التنفيذ المتعلقة بالاراضى

فرق النظام بين اراضى الاستغلال الزراعى واراضى البناء والاراضى المخصصة للتخزين والتشوين واراضى الفضاء . كما تعتبر الأرض من الاصول القائمة التى لا ينتج عن تداولها بين وحدات المجتمع اى اضافة حقيقية لاصوله . الأن ما يتم انفاقة لاعداد الارض للاستغلال يمثل اضافة الى قيمة الاراضى الاقتصادية ومن ثم يمثل اضافة الى اصول المجتمع . وبصرف النظر عن الهدف من اقتناء الاراضى فان خطوات المعالجة الدفترية لا تختلف كثيرا فيما يتعلق بشراء الارض وانما تنحصر الاختلافات فيها بعد الحصول على الارض ــ وفيما يلى معالجة المعاملات المتعلقة بالأراضى :

اولا : شــراء الارض :

قد تقوم الوحدة الاقتصادية بشراء الارض نقدا او عن طريق قروض طويلة الأجل يتم الحصول عليها لهذا الغرض . ويتعين فى الحالة الاولى توسيط حساب دائنون مختلفون (ح/٢٧٢) فرعى ٢٧٢٢ ح/ دائنو شراء اصول قائمة وذلك لتوفير البيانات اللازمة للموازنة النقدية . ويلاحظ أن الاراضى من الاصول القائمة لذا تم توسيط ح/ دائنوا شراء أصول قائمة .

١ ـ شراء الارض نقدا فى حالة غير معدة للاستغلال بمبلغ متفق عليـه (١٠٠٠٠ جم مثـلا)

ا ـ عنـد التعـاقد :

١٠٠٠٠ من د/مشروعات تحت التنفيذ انفاق استثمارى د/١٢٢

١٠٠٠٠ الى د/ دائنون مختلفون د/٢٧٢

د/ دائنو شراء اصول قائمة د/٢٧٢٢

اثبات التعاقد على شراء قطعة ارض(الغرض منها)مساحتها ... بسعر ١٠٠٠٠ جم الكائنة بدائرة ... نقدا طبقا للعقد رقم ... المسجل بتاريخ ...

ويجرى هذا القيد عادة فى اليومية العامة او يومية التسويات .

ب ـ عنـد سداد القيمـة نقـدا .

١٠٠٠٠ الى د/ دائنون مختلفـون د/٢٧٢

د/ دائنو شراء اصول قائمة د/٢٧٢٢

١٠٠٠٠ الى د/ البنك حساب جارى د/١٨٢

د/ تمويل نشاط استثمارى د/١٨٢٢

اثبات دفع قيمة الارض المتعاقد على شرائها بتاريـخ ـــ بشـيك رقـم على بنـك .

ج ـ عنـد استلام الارض :

١٠٠٠٠ من د/ مشروعات تحت التنفيذ ـ تكوين سلعى د/١٢١

د/ اراضى (الغرض من الارض) د/...

١٠٠٠٠ الى د/ مشروعات تحت التنفيذ انفاق استثمارى د/١٢٢

اثبات استلام الارض المتعاقد عليها بتاريخ (تاريخ التعاقد)

وبذلك يتم تحويل القيمة من حساب الانفاق الاستثمارى لحساب التكوين السلعى فيما يتعلق بالارض المشتراه والتى تم تسلمها . هذا وتظل تكلفة الارض معلاه على حساب التكوين السلعى لحين اعدادها للاستغلال كما سيرد حالا .

٢ ــ شراء الارض عن طريق قروض طويلة الاجل فى حالة غير معدة للاستغلال:

(١٠٠٠٠ جم مثلا) ولا تختلف القيود فى هذه الحالة عن القيود فى الحالة السابقة اذا كان المقرض قد أودع فى حساب الوحدة الاقتصادية بالبنك ــ تمويل نشاط استثمارى ويكون قيد اثبات الحصول على القرض فى هذه الحالة كما يلى : ــ

١٠٠٠٠	**من د/ البنك حساب جارى**	د/١٨٢
	د/ تمويل نشاط استثمارى	د/١٨٢٢
	١٠٠٠٠ الى د/ قروض طويلة الاجل محلية	د/٢٤١
	د/ قروض لشراء اصول قائمة	د/٢٤١٢

اما اذا كان القرض ممنوح للوحدة عن طريق المالك الاصلى للارض مثلا فأن القيد الآتى يحل محل القيدين الأولين فى الحالة الأولى (أ ، ب) .

١٠٠٠٠	**من د/ مشروعات تحت التنفيذ انفاق استثمارى**	د/١٢٢
	١٠٠٠٠ الى د/ قروض طويلة الاجل محلية	د/٢٤١
	د/ قروض لشراء اصول قائمة	د/٢٤١٢

ويتم اثبات هذا القيد عند التعاقد . وعند استلام الارض يتم اثبات القيد الثالث (د) لتغطية القيمة على حساب التكوين السلعى .

ثانيا : اعداد الارض للاستغلال :

يحدد الغرض من اقتناء الارض طبيعة النفقات اللازمة لاعدادها للاستغلال. فاذا كان الغرض هو الاستغلال الزارعى فانه يلزم حفر المصارف وتسوية

الارض وتعليتها وانشاء مرافق الاستغلال الاخرى بها بحيث تصبح صالحة للزراعة. واذا كانت الارض مشتراه بغرض استغلالها فى المبانى فقد يقتضى الأمر تقسيمها وانشاء الطرق عليها وما الى ذلك . وتعتبر كل هذه النفقات بالاضافة الى نفقات نقل الملكية ومصاريف التسجيل من المصروفات اللازمة لاعداد الارض للاستغلال المستهدف من انشائها . كما يترتب كل هـذه النفقات اضافة الى قيمة الارض ، وبالتالى فان مصاريف الاصلاح ونقـل الملكية وخلافه ، تعتبر فى لواقع بمثابة الحصول على أصل جديد ولـذا وجب توسيط د/ دائنوا شراء اصول جديدة لاثبات استحقاقها وسدادها .

١ ـ عنـد استحقاق المصروف :

٢٠٠٠	**من د/ مشروعات تحت التنفيذ : تكوين سلعى**	**د/١٢١**
	د/ اراضى (الغرض من الارض) د/	
٢٠٠٠	**الى د/ دائنـون مختلفـون**	**د/٢٧٢**
	د/ دائنوا شراء اصول جديدة	د/٢٧٢١
	اثبات استحقاق ما انفق على اعداد الارض للاستغلال (نوعه)	

٢ ـ عنـد السـداد :

٢٠٠٠	**من د/ دائنون مختلفون د/ ٢٧٢**	
	د/ دائنو شراء اصول جديدة	د/٢٧٢١
٢٠٠٠	**الى د/ البنك حساب جارى**	**د/١٨٢**
	د/ تمويل نشـاط أستثمارى	د/١٨٢٢
	اثبات سداد قيمة ما انفق على اعداد الارض للاستغلال (نوعه) بشيك رقم ... على بنك ...	

ويتم اثبات القيد الأول عادة فى اليومية العامة او يومية التسويات ويتم اثبات القيد الثانى عادة فى يومية المقبوضات والمدفوعات وبالتالى فانه يرد ضمن مفردات قيد الملخص الشـهرى لهذه اليومية .

ثالثا : تحميل حساب الاراضى (اصول ثابتة) بقيمة الارض المعدة للاستغلال:

عندما يتم اعداد الارض للاستغلال يتم تحويل القيمة من حساب المشروعات تحت التنفيذ لحساب الارض . وقد قضى النظام المحاسبى الموحد بضرورة التفرقة بين ثمن شراء الارض والتكاليف الاخرى مقسمة الى عناصرها طبقا لطبيعة الغرض من الاستغلال . فقضى النظام بشأن اراضى الاستغلال الزراعى ضرورة التفرقة بين :

- ثمن شراء الارض .
- تكلفة اقتناء الارض .
- تكلفة استصلاح الارض .
- تكلفة استزراع الارض .
- تكلفة تشجير الارض .
- تكاليف اخرى .

كما قضى بشأن اراضى البناء واراضى الفضاء للتشوين ضرورة التفرقة بين:

- ثمن شراء الارض.
- تكلفة اقتناء الارض .
- تكلفة تمهيد الارض .
- تكلفة المرافق .
- تكاليف اخرى .

والغرض من هذه التفرقة كما سبق ورأينا ، هو أن ثمن شراء الارض لا يعتبر اضافة الى اصول المجتمع الراسمالية بينما تكلفة الاعداد للاستغلال تمثل اضافة الى قيمة الارض الاقتصادية ومن ثم الى اصول المجتمع . وتساعد هذه التفرقة المحاسب القومى فى اداء مهمته فيما يختص بالتوصل الى قيمة الاستثمارات الحقيقية فى المجتمع واستبعاد المعاملات الوسيطة التى تمثل انتقال اصول من وحدة الى اخرى دون ما اضافة حقيقية الى اصوله .

وبفرض ان مبلغ الـ ٢٠٠٠ جنيه فى القيد السابق كان سدادا للآتى :

حالة ارض بنـــاء		حالة اراضى استغلال زراعى
جنيه		جنيه
٤٠٠	نقل ملكية وتسجيل الارض	٥٠٠
٠٠٠٠	تكلفـــة استصلاح الارض	١٢٠٠
١٦٠٠	تكـــلفة مرافـــق	٠٠٠٠
٠٠٠٠	تكـــاليف اخـــرى	٢٠٠
٢٠٠٠		٢٠٠٠

فان قيد التحويل من حساب المشروعات تحت التنفيذ لحساب الاراضى يظهر فى احدى الصور الآتية : فى حالة اراضى الاستغلال الزراعى :

١٢٠٠٠	**من د/ الاراضـــى**	**د/١١١**
	(١٢٠٠٠)د/اراضىاستغلال زراعى ــ محاصيل	**د/١١١١**
	(١٠٠٠٠) د/ ثمن شراء الارض	د/١١١١١
	(٥٠٠) د/ تكلفة اقتناء الارض	د/١١١١٢
	(١٢٠٠) د/ تكلفة استصلاح الارض	د/١١١١٣
	(٣٠٠) د/ تكاليف اخـــرى	د/١١١١٦
١٢٠٠٠	**الى د/مشروعات تحتالتنفيذ ــ تكوين سلعى**	**د/١٢١**
	(١٢٠٠٠) د/ اراضـــى	د/١٢١١

وفى حـالة اراضـى البنـاء :

١٢٠٠٠	من د/ الاراضـى د/ ١١١	
	د/ اراضـى بنـاء د/١١١٦	
	(١٠٠٠٠) د/ ثمن شراء الارض	د/١١١٦١
	(٤٠٠) د/ تكلفة اقتناء الارض	د/١١١٦٢
	(١٦٠٠) د/ تكلفة مرافـق	د/١١١٦٤
١٢٠٠٠	الى د/ مشروعات تحت التنفيذ : تكوين سلعى د/١٢١	
	(١٢٠٠) د/ اراضـى	د/١٢١١

ويتبين لنا مما تقدم ان شراء الاراضى فى حالة صالحـة للاستغلال لا يستلزم توسيط حساب المشروعات تحت التنفيذ ـ كما سيرد شرحـه فيـما بعـد .

المبحث الثـانى

فـى

المشروعات تحت التنفيذ المتعلقة بالمبانى والانشاءات والطرق والمرافق

قسم النظام المحاسبى الموحد حساب المبانى والانشـاءات والمرافـق والطـرق (د/ ١١٢) الى الاقسام الاتيـة :

مبـانى نشـاط انتـاجى	د/١١٢١
آبـار	د/١١٢٢
مبـانى خدمات ومرافق انتاج	د/١١٢٣
مبـانى ومرافـق اداريـة	د/١١٢٤
مبـانى ومرافق سكنية للعاملين	د/١١٢٥
طـرق خارجيـة	د/١١٢٦
طـرق داخليـة	د/١١٢٧
منشـآت عـامة	د/١١٢٨

وتقتضي طبيعة الأصل في كل من هذه الحالات ضرورة توسيط حساب مشروعات تحت التنفيذ في معظم الأحيان ولذلك فإن القيود اللازمة لاثبات المعاملات المتعلقة باعداد الأصل للاستغلال لا تختلف إلا في التقسيم الفرعي لحساب التكوين السلعي. وفيما يلي كيفية الاثبات الدفتري المتعلقة بهذه الأصول.

أولاً: تمويل المشروع، واثبات الدفعات المقدمة التي لم يرد عنها تكوين سلعي:

قد يتم تمويل المشروعات تحت التنفيذ تمويلاً ذاتياً مباشراً من الموارد المالية المملوكة للوحدة الاقتصادية أو قد يتم التمويل عن طريق الافتراض. وفي الحالة الأولى لا يقتضي الأمر اثبات أية قيود خاصة بمصادر التمويل، أما في الحالة الثانية فإن الأمر يتطلب التفرقة بين طريقتين.

١ ـ طريقة القروض المخصصة طويلة الأجل: ويعنى ذلك تخصيص القرض للمشروع الذي اتفق على تنفيذه بطريقة مباشرة. أي أن الجهة المقرضة تقوم بالسداد لجهة التنفيذ مباشرة دون وساطة الجهة المقترضة. كأن تقوم شركة راكتا مثلاً باقتراض ٥٠٠,٠٠٠ جم من بنك من مصر تسدد على عشرة سنوات لتمويل إنشاء المباني اللازمة لماكينة جديدة تقوم بتنفيذها شركة النصر العامة للمقاولات وأن يقوم بنك مصر بالسداد لشركة المقاولات مباشرة. وفي هذه الحالة فأن توقيع عقد القرض لا يترتب عليه حصول شركة راكتا على شيء. ويترتب على ذلك عدم إثبات أية قيود دفترية في دفاتر شركة راكتا إلى أن يقوم البنك بسداد القرض أو جزء منه لشركة المقاولات (طبقاً للاتفاق) ويقوم بأخطار الشركة بذلك.

وغالباً ما تكون الجهة المقرضة هي نفس الجهة القائمة بالتنفيذ في هذه الحالة. كأن تقوم شركة النصر العامة للمقاولات بإنشاء المباني المطلوبة على أن تسدد القيمة على دفعات سنوية مثلاً.

ونفرض ان بنك مصر فى هذه الحالة قام بدفع ٥٠٠٠٠ جم كدفعة مقدمة لشركة المقاولات بناء على الاتفاق ، وقام بأخطار شركة راكتا بذلك ، فان القيود فى هذه الحالة تكون كالآتى :

ا ـ قيد الاستحقاق :

٥٠،٠٠٠ من د/ مشروعات تحت التنفيذ ـ انفاق استثمارى د١٢٢
٥٠،٠٠٠ الى د/ دائنين مختلفين د/٢٧٢
د/ دائنوا شراء اصول جديدة د/ ٢٧٢١
اثبات استحقاق الدفعة المقدمة لشركة النصر العامة للمقاولات

ب ـ قيد السداد :

٥٠،٠٠٠ من د/ دائنين مختلفين د/٢٧٢
٥٠،٠٠٠ الى د/ قروض طويلة الاجل محلية د/٢٤١
د/ قروض لشراء اصول جديدة د/٢٤١٢
اثبات سداد بنك مصر للدفعة المقدمة للشركة العامة للمقاولات ، اخطار البنك رقم ... بتاريخ ...

٢ ـ طريقة القروض المباشرة طويلة الاجل : ويعنى ذلك تسليم قيمة القرض او ايداعها لحساب المقترض ليقوم بمعرفته بالسداد للجهة المنفذة للمشروع .

فبفرض حصول شركة راكتا فى المثال السابق على الـ ٥٠٠،٠٠٠ جم وايداعها فى حسابها الجارى فى بنك بور سعيد لتمويل مشروع المبانى فان القيود تكون كالآتى :

ا ـ عند الحصول على القرض :

٥٠٠،٠٠٠ من د/ بنك بور سعيد ـ جارى د/١٨٢
د/ تمويل نشاط استثمارى د/١٨٢٢
٥٠٠،٠٠٠ الى د/ قروض طويلة الاجل ـ محلية د/٢٤١
د/ قروض لشراء اصول جديده ٢٤١٢

ب ــ قيد استحقاق الدفعة المقدمة لشركة المقاولات . يتم اجراء نفس القيد (أ) فى الحالة السابقة رقم (١) .

جـ ــ قيد السـداد : يكون قيد السداد فى هذه الحالة كالآتى :

٥٠٠ر٠٠٠	**من حـ/ دائنون مختلفون**	**حـ/ ٢٧٢**
	حـ/ دائنوا شراء اصول جديدة	حـ/٢٧٢١
	٥٠٠ر٠٠٠ الى حـ/ البنـك جـارى	**حـ/١٨٢**
	حـ/ تمويل نشاط استثمارى	حـ/١٨٢٢

٣ ــ طريقة التمويل المباشر : وفى هذه الحالة تقوم الوحدة بتمـويل المشروع من اموالها الخاصة دون الالتجاء الى الاقتراض . (او عن طريق مساهمة الحكومة كما ورد بالفصل السابق) ويتم الدفع مباشرة من الحساب الجارى للوحدة بالبنك . وتكون القيود كالآتى .

ا ــ قيد استحقاق الدفعة المقدمة : يتم اجراء نفس القيد (أ) فـى الحـالة رقـم (١).

ب ــ قيد السداد : يتم اجراء نفس القيد (جـ) فى الحالة رقم (٢) .

ثانيا : قيود اثبات استحقاق وسداد المبالغ التى ورد عنها تكوين سلعى .

عندما يرد للوحدة لاقتصادية سلع خاصة بانشاء المشروع او عندمـا تستنفذ هذه الوحدة خدمات الغير فى عملية الانشاء والتكوين وعندما يصل الوحدة فواتير او مستخلصات متعلقة بهذه السلع والخـدمات ، فانهـا تمثل قيمة التكوين السلعى الخاص بالمشروع تحت التنفيذ .

ولنتابع المثال السابق . لنفترض ان شركة النصر العـامة للمقاولات قامت بوضع اساسات المبنى وقدمت مستخلصات لشركة راكـتا قيمتهـا ٦٠٠ر٠٠٠ جنيه وقامت الاخرة بدورها بسداد القيمة . فتكون القيود فى هذه الحالة كالآتى :

ا ــ قيــد الاستحقــاق :

٦٠٫٠٠٠	**من مشروعات تحت التنفيذ ــ تكوين سلعى**	**حـ/١٢١**
	٦٠٫٠٠٠ الى حـ/ دائنــون مختلفون	**حـ/٢٧٢**
	حـ/ دائنون شراء اصول جديدة	حـ/٢٧٢١

ب ــ قيــد السـداد :

٦٠٫٠٠٠	**من حـ/ دائنــون مختلفــون**	**حـ/٢٧٢**
	حـ/ دائنــون شراء اصول جديدة	حـ/٢٧٢١
	٦٠٫٠٠٠ الى حـ/ البنــك ــ جــارى	**حـ/١٨٢**
	حـ/ تمويل نشاط استثمارى	حـ/١٨٢٢
	او الى حـ/ **قروض طويلة الاجل** ــ محلية	حـ/٢٤١

ويختلف الطرف الدائن للقيد السابق طبقا لأختلاف طريقة تمويل المشروع كــما سبق وبينــا .

ويجرى اثبات قيود مماثلة لقيود الاستحقاق والسداد السابقين عن كل ما يتم سداده مقابل سلع وخدمات تم استخدامها فى تنفيذ المشروع .

ثالثا : اتمــام تنفيــذ المشــروع :

عندما يتم تنفيذ المشروع ويصبح معدا للاستغلال فان الامــر يقتضى فى هذه الحالة اقفال رصيد حساب الانفاق الاستثمارى فى حساب التكوين السلعى ثم تحويل رصيد الاخير الى حـ/ الاصول الثابتة المناسبة . ويتم ذلك عن طريق القيود الآتية :

ا ــ اقفال حساب الانفاق الاستثمارى فى حساب التكوين السلعى..

٥٠٫٠٠٠	من حـ/ مشروعات تحت التنفيذ ــ تكوين سلعى	حـ/١٢١
	٥٠٫٠٠٠ الى حـ/ مشروعات تحت التنفيذ ــ انفاق استثمارى	حـ/١٢٢

ب — اقفال حساب التكوين السلعى فى حساب الاصل .

يتم تحويل تكاليف المشروع (المبنى فى المثال السابق) من حساب المشروعات تحت التنفيذ الى حساب الأصل بالقيد الآتى :

٥٠٠٫٠٠٠ من د/ مبانى وانشاءات ومرافق وطرق د/١١٢

د/ مبـانى نشاط انتـاجى د/١١٢١

٥٠٠٫٠٠٠ الى د/ مشروعات تحت التنفيذ —

تكوين سـلعى د/١٢١

د/ مبـانى ... د/١٢١٢

ونلخص ما سبق فى الخطوات التالية :

١ — يتم توسيط د/ دائنون مختلفون — دائنوا شراء اصول عند سداد اية مبـالغ نقـدية .

٢ — تحمل الدفعات المقدمة على حساب مشروعات تحت التنفيذ — انفاق استثمارى لانه لم يرد عنها سلع وخدمات لزوم انشاء وتكوين المشروع .

٣ — تحمل المدفوعات عن سلع وخدمات استنفذت فى انشاء المشـروع لحساب مشروعات تحت التنفيذ — تكوين سلعى .

٤ — عند اتمام المشروع واعداد الاصل للاستغلال ، يقفل حساب الانفاق الاستثمارى فى حسـاب التكوين السلعى ، ثم يقفل الاخـير فى حسـاب الاصـل .

رابعـا : مثال محـلول :

تعاقدت شركة النصر للصناعات الغذائية مع شركـة حسـن حسين للمقاولات على انشاء مبنى لماكينة تعبئة الفواكه المحفوظة الجديدة وكذلك

انشاء طريق يوصل المبنى بمخازن الشركة التى تقع على بعد ١٥٠٠ متر من الموقع المختار لمبنى الماكينة . وقد نصت شروط العقد على الآتى :

١ — ان تتم عملية البناء وانشاء الطريق خلال ستة اشهر .

٢ — ان تقوم الشركة بدفع مبلغ ٢٠٫٠٠٠ جنيه لشركة حسن حسين عند البدىء فى عملية الانشاءات وذلك لاستعمالها كرأس مال عامل .

٣ — ان تقوم الشركة بدفع ٦٠ ٪ من قيمة الفواتير الذى يقدمها المقاول عن نفقات المشروع .

٤ — ان تقوم الشركة بدفع التكاليف طبقا للفواتير مضافا اليها ١٠ ٪ كأرباح المقاول وذلك كالآتى :

٩٠ ٪ عند تسليم المبنى والطريق

١٠ ٪ تحتجز كتأمين على ان تسدد على قسطين احدهما بعد سنة من تاريخ استلام المبنى والطريق والثانى بعد خمسة سنوات وبشرط مطابقة المنشآت للمواصفات خلال هذه المدة .

٥ — ان لا تزيد التكاليف الكلية بما فيها هامش الربح عن قيمة العطاء وقدرها ١٢٠٫٠٠٠ جنيه . وقد تعاقدت شركة النصر مع بنك الائتمان العقارى لتمويل المشروع عن طريق منحها قرض قدره ١٢٠ الف جنيه يسدد على ١٢ سنة بفائدة قدرها ٥ ٪ سنويا على الرصيد . وقد تم ايداع قيمة القرض بحساب جارى ببنك اسكندريةتمويل نشاط استثمارى فى ٦٩/١٢/٢٦ .

وقد بدات شركة حسن حسين للمقاولات فى بناء مبنى الماكينة بتاريخ ١٩٧٠/١/١ وفيما يلى باقى البيانات :

١٩٧٠/١/٢٩ تقدمت شركة المقاولات فاتورة قيمتها الاجمالية ٠٠٠ر٢٠ جنيه وذلك قيمة طوب ورمل وزلط واسمنت وحديد لزوم مبنى الماكينة .

١٩٧٠/٢/٣ قدمت شركة المقاولات فاتورة قيمتها ٢٤٠٠ جنيه قيمة اجور العمال والمهندسين والمراقبين الذين يعملون فى مشروع مبنى الماكينة عن شهر يناير .

١٩٧٠/٢/٢٨ قدمت شركة المقاولات فاتورة بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه قيمة قضبان للاوناش العلوية المنتظر تركيبها بمبنى الماكينة وقيمة معدات تهوية وتركيبات المصعد الكهربائى (بدون المصعد) الخاص بالمبنى .

١٩٧٠/٣/٣ قدمت شركة المقاولات فاتورة قيمتها ٢٠٠٠ جنيه عن الاجور والمهايا المنصرفة للعاملين بمشروع المبنى خلال فبراير .

١٩٧٠/٣/١٤ قدمت الشركة فاتورة قيمتها ٠٠٠ر٢٠ عن تركيبات تأسيسات وقواعد الالات والمعدات الخاصة بمبنى الماكينة .

١٩٧٠/٣/٢٦ قدمت الشركة فاتورة قيمتها ٠٠٠ر٣٠ جنيه عن قيمة الزجاج المقوى وشبكات الصلب اللازمة لسقف مبنى الماكينة وكذلك عن قيمة شبابيك العنبر الرئيسى والمعدات الكهربائية وتركيبات اجهزة اطفاء الحريق الثابتة .

١٩٧٠/٤/٣ قدمت الشركة فاتورة قيمتها ٣٥٠٠ جنيه قيمة اجور ومهايا المشتغلين بمبنى الماكينة عن شهر مارس .

١٩٧٠/٤/١٢ قدمت شركة المقاولات فاتـورة قيمتها ٢٥٠٠ جنيه عن زلط واسفلت واسمنت لزوم انشاء الطريق .

١٩٧٠/٤/٣٠ قدمت الشركة كشف حساب يبين باقى تكاليف انشاء الطريق الذى تم اعداده وتم استلامه بمعرفة لجنة مكونة من مهندسى شركة النصر للصناعات الغذائية فى ١٩٧٠/٥/٣ وبلغـت قيمة المطلوب طبقا للكشف ٣٥٠٠ وقد اعتبر الكشف بمثابة فاتورة اخرى حتى يتم حصر تكاليف انشاء المبنـى ومطابقة شروط التعـاقد .

١٩٧٠/٥/٣ قدمت شركة المقاولات فاتورة قيمتها ١٨٠٠ جنيه عن اجـور ومهايا العاملين بمبنى الماكينـة عن شهر ابريل .

١٩٧٠/٥/١٥ تم انشاء مبنى الماكينة وقدمت شركة المقاولات كشف حساب تبين منه ان اجمالى تكاليف اعداد المبنى طبقا للمواصـفات المطلوبة وبما فيها قيمة الفواتير السابق تقديمها هو مبـلغ ١٠٨٫٠٠٠ جنيه وقد تم استلام المبنى بعد التحقـق مـن مطابقته للمواصفات بمعرفة لجنة مختصة .

والمطلوب : اثبات القيـود الدفترية المتعلقة بعمليات انشاء المبنى والطريق تنفيـذا لشروط التعـاقد .

المعالجـة الدفتـرية للمشروع :

١ ـــ اثبات الحصول على القرض من بنك الائتمان العقارى فى ٦٩/١٢/٢٦

١٢٠٫٠٠٠	**من حـ/ بنك الاسكندرية ـــ جارى**	**حـ/١٨٢**
	حـ/ تمويل نشـاط استثمارى	حـ/١٨٢٢
١٢٠٫٠٠٠	**الى حـ/ قروض طويلة الاجل ـــ محلية**	**حـ/٢٤١**
	حـ/ قروض لشراء اصول جديدة	حـ/٢٤١٢
	حـ/ بنك الائتمان العقارى	

اثبات الحصول على قرض من بنك الائتمان العقارى بمبلغ ١٢٠،٠٠٠ر جنيه يسدد على ١٢ سنة بفائدة سنوية ٥ ٪ على الرصيد وايداع القيمة بالبنك لتمويل انشاء مشروع ماكينة تعبئة الفواكه والطريق .

٢ — قيود اثبات الدفعة المقدمة فى ١٩٧٠/١/١

٢٠٠٠ر ٢	**من د/ مشروعات تحت التنفيذ انفاق استثمارى**	**د/١٢٢**
٢٠٠٠٠ر	**الى د/ دائنين مختلفين**	**د/٢٧٢**
	د/ دائنون شراء اصول جديدة	د/٢٧٢١

اثبات استحقاق الدفعة المقدمة لشركة حسن حسين للمقاولات عن عمليات انشاء مبنى الماكينة والطريق . تطبيقا لشروط العقد رقم المبرم مع الشركة .

٢٠٠٠٠ر	**من د/ دائنين مختلفين**	**د/٢٧٢**
	د/ دائنوا شراء اصول جديدة	د/٢٧٢١
٢٠٠٠٠ر	**الى د/ البنك جارى**	**د/١٨٢**
	د/ تمويل نشاط استثمارى	د/١٨٢٢

ويثبت القيد الاول فى يومية العمليات المتنوعة (التسويات) او اليومية العامة ويرد القيد الثانى ضمن بنود قيد الملخص الشهرى ليومية المدفوعات.

---

٣ — قيود اثبات استحقاق وصرف الفواتير المقدمة من شركة المقاولات تنفيذا لشروط العقد :

١٩٧٠/١/٢٩ : الاستحقاق :

يمكن ان تقيد المستخلصات (الفواتير) التى يقدمها المقاول باحد طريقتين :

١ — يقيد اجمالى المستخلص لحساب المقاول ويدفع له فقط النسبة المتفق

عليها على ان يتم تسوية الحساب فى نهاية المشروع وتطبق باقى شروط العقد من حيث عدم تجاوز التكاليف الكلية حدا معينا . وهذه هى الطريقة التى جرى عليها العرف المحاسبى .

٢ — ان يقيد لحساب المقاول النسبة المستحقة الدفع من الفواتير فقط على ان تسوى باقى مستحقاته عند الانتهاء من المشروع ومطابقة شروط التعاقد ، وسنتبع الطريقه الأولى حيث تمثل قيمة الفواتير السلع والخدمات الموردة للوحدة فعلا والتى تدخل فى التكوين السلعى للمشروع بصرف النظر عن طريق الدفع المتفق عليها . وبناء على ذلك يكون قيد الاستحقاق كالآتى :

٢٠٠٠٠ر٢٠ من د/ المشروعات تحت التنفيذ — تكوين سلعى د/١٢١
د/ مبانى د ١٢١٣
٢٠٠٠٠ر٢٠ الى د/ دائنين مختلفين د/٢٧٢
د/ دائنو شراء اصول جديدة د/٢٧٢١
اثبات استحقاق فاتورة شركة المقاولات عن مواد لزوم انشاء مبنى ماكينة حفظ الفاكهه .

الدفـــع :

عند دفع النسبة المتفق عليها طبقا لشروط العقد يجرى اثبات القيدكالآتى:

١٢٠٠٠ر١٢ من د/ دائنين مختلفين د/٢٧٢
د/ دائنو شراء اصول جديدة د/٢٧٢١
١٢٠٠٠ر١٢ الى د/ البنك — جارى د/١٨٢
د/ تمويل نشاط استثمارى د/١٨٢٢
سداد ٦٠ ٪ من قيمة فاتورة شركة المقاولات بتاريخ ١٩٧٠/١/٢٩

١٩٧٠/٢/٣ يتم اجراء نفس القيدين السابقين : الاستحقاق بمبلغ ٢٤٠٠ جم والدفع بمبلغ ١٤٤٠ جم .

١٩٧٠/٢/٢٨ يتم اجراء نفس القيدين السابقين : الاستحقاق بمبلغ ٥٠٠٠ جم والدفع بمبلغ ٣٠٠٠ جم .

١٩٧٠/٣/٣ يتم اجراء نفس القيدين السابقين : الاستحقاق بمبلغ ٢٠٠٠ جم والدفع بمبلغ ١٢٠٠ جم .

١٩٧٠/٣/١٤ يتم اجراء نفس القيدين السابقين : الاستحقاق بمبلغ ٢٠ر٠٠٠ جم والدفع بمبلغ ١٢ر٠٠٠ جم .

١٩٧٠/٣/٢٦ يتم اجراء نفس القيدين السابقين : الاستحقاق بمبلغ ٣٠ر٠٠٠ جم والدفع بمبلغ ١٨ر٠٠٠ جم .

١٩٧٠/٤/٣ يتم اجراء نفس القيدين السابقين : الاستحقاق بمبلغ ٢٥٠٠ جم والدفع بمبلغ ٢١٠٠ جم .

١٩٧٠/٤/١٢ : الاستحقاق :

٢٥٠٠ من د/مشروعات تحت التنفيذ — تكوين سلعى د/١٢١

د/ مبانى — طرق داخلية د/١٢١٢٧

٢٥٠٠ الى د/ دائنين مختلفين د/٢٧٢

د/ دائنو شراء اصول جديدة د/٢٧٢١

اثبات استحقاق فاتورة شركة المقاولات بخصوص مواد لزوم انشاء الطريق .

الدفــــع :

يجرى قيد الدفع كقيد الدفـــع السابق بمبلغ ١٥٠٠ جم .

١٩٧٠/٤/٣٠ : الاســـتحقاق :

٣٥٠٠	**من د/مشروعات تحت التنفيذ — تكوين سلعى**	**د/١٢١**
	د/ مبانى — طرق داخليـــة	د/١٢١٢٧
	٣٥٠٠ الى د/ دائنـــين مختلفـــين	**د/٢٧٢**
	د/ دائنو اصول جديدة	د/٢٧٢١

اثبات استحقاق باقى حساب شـــركة المقـــاولات بخصوص انشـــاء الطـــريق .

الدفــــع :

ويمكن فى هذه الحالة اتبـــاع احـــد طريقتين :

١ — تسوية حساب شركة المقاولات فيما يختص بتنفيذ الطريق ودفع التكاليف زائد هامش الربح بعد خصم التأمين والانتظار بتسوية الفروقات التى قد تنجم عن تطبيق شرط الحد الاقصى للتكلفة بالنسبة للمشروع ككل عند استلام المبنى وتحديد التكاليف النهائية .

٢ — معاملة كشف الحساب كفاتورة والانتظار بالتسوية حتى يتـــم مطابقة شروط العقد . وهذا هو ما قامت الشركة باتباعه طبقا لما ورد فى نص المشـــكلة .

وتتمشى الطريقة الاولى مع منطق استلام الطريق ووجوب تحويـــل التكلفة من حساب مشروعات تحت التنفيذ لحساب الطرق الداخلية فـــى الاصول الثابتة . وتتمشى الطريقة الثانية مع نص المشكلة .

وفيما يلى القيود اللازمة طبقا لكل من الطريقتين :

الطـريقة الأولـى :

١ ـ اثبـات هامش الربـح لحساب شركة المقاولات :

٦٠٠ من ح/مشروعات تحت التنفيذ ـ تكوين سلعى ح/١٢١

ح/ المبانى ـ طرق داخلية ح/١٢١٢٧

٦٠٠ الى ح/ دائنين مختلفين ح/٢٧٢

ح/ دائنو شراء اصول جديدة ح/٢٧٢١

اثبات استحقاق ١٠ ٪ من تكلفة الطريق ـ هامش الربح المتفق عليه ـ لشركة المقاولات عند استلام الطريق .

٢ ـ دفع المستحقات عند استلام الطريق بعد خصم التأمين .

بلغ اجمالى المبالغ المقيدة لحساب شركة المقاولات عن عمليه انشاء الطريق فى هذه الحالة ٦٦٠٠ جم (٢٥٠٠ + ٣٥٠٠ + ٦٠٠) حصلت الشركة منهـا على ١٥٠٠ جم (٦٠ ٪ من ٢٥٠٠) فيصبح البـاقى المسـتحق لهـا ٥١٠٠ جم . الا ان شروط العقد تنص على احتجاز ١٠ ٪ من تكلفة الطـريق بمثابة تأمين ، وتبلغ فى هـذه الحالـة ٦٦٠ جم ، وبذلك يـكون قيد دفـع المستحقات عن الطريق كالآتى : ـ

٥١٠٠ من ح/ دائنين مختلفين ح/٢٧٢

ح/ دائنو شراء اصول جديدة ح/٢٧٢١

الـى مذكـورين

٦٦٠ الى ح/ دائنين متنـوعين ح/٢٦٣

ح/ تأمينـات للغـير ح/٢٦٣١

٤٤٤٠ الى ح/ البنـك ـ جارى ح/١٨٢

ح/ تمويل نشـاط استثمارى ح/١٨٢٢

اثبات سداد المستحق لشركة المقاولات عن انشاء الطريق بعد خصم التأمين تطبيقا لشروط العقـد .

٣ — تحويل تكلفة الطريق من المشروعات تحت التنفيذ للاصول الثابتة :

٦٦٠٠ من ح/ مبانى وانشاءات وطرق ومرافق ح/١١٢
ح/ طـرق داخليـة ح/١١٢٧
٦٦٠٠ الى ح/ مشروعات تحت التنفيذ — تكوين سلعى ح/١٢١
ح/ مبانى — طـرق داخليـة ح/١٢١٢٧
اثبات استلام الطريق الموصل من مبنى الماكينة الجـديدة لمبنـى المخـازن لاعـداده للاسـتعمال .

الطـريقة الثانية :

ويتم اثبات قيد الدفع طبقا لهذه الطريقة كأى من قيود الدفع السابقة بواقع ٦٠ ٪ من كشف الحساب ويتم تحويل تكلفة الطريق من المشروعات تحت المتنفيذ للاصول كما هو موضح بالقيد رقم ٣ بعاليه بمبلغ ٦٠٠٠ جم الى ان يتم تحديد نصيب الطريق من التكلفة النهائية ويتم تسوية الفروق الخاصة بهامش الربح وشرط الحد الاقصى للتكلفة .

هذا وسنواصل المثال طبقا لهذه الطريقة طبقا لنص المشكلة على أن نوضح التسويات الملازمة طبقا للطريقة الأوى بعد الانتهاء من المثال طبقا للطـريقة الثانيـة .

١٩٧٠/٥/٣ : الاسـتحقاق

١٨٠٠ من ح/ مشروعات تحت التنفيذ — تكوين سلعى ح/١٢١
ح/ مبـانى ح/١٢١٢
١٨٠٠ الى ح/ دائنين مختلفين ح/٢٧٢
ح/ دائنو شراء اصول جديدة ح/٢٧٢١
اثبات استحقاق فاتورة شركة المقاولات بشـأن تكـاليف انشـاء مبنـى الماكينـة .

الدفــع : ويجرى قيد الدفع كقيود الدفع السابقة بمبلغ ١٠٨٠ جم .

١٩٧٠/٥/١٥ (١) الاستحقـــاق :

بلغت التكاليف الكلية طبقا لكشوف حساب شركة المقاولات الآتى :

تكلفة انشاء الطريــق	٦٠٠٠		
تكلفة انشاء مبنى الماكينة	١٠٨٠٠٠		
اجــمالى	———	١١٤٠٠٠	
زائدا ١٠ ٪ هامش الربح		١١٤٠٠	
اجــمالى التكلفة		———	١٢٥٤٠٠
الحد الاقصى المسموح به			١٢٠٠٠٠
			———
تخفيض من هامش الربح			٥٤٠٠

توزيع بين الطــريق ومبنى الماكينة كالآتى :

حصة الطريق فى التخفيض من هامش الربح $\frac{٦}{١١٤}$ × ٥٤٠٠ = ٢٨٤ جم

حصة المبنى فى التخفيض من هامش الربح $\frac{١٠٨}{١١٤}$ × ٥٤٠٠ = ٥١١٦ جم
(تقريبـــا)

وقد بلغ اجمالى المبالغ المسددة لشركة المقاولات طبقا للطريقة الثانية المنصوص عليها لاثبات كشف حساب الطريق كالآتى :

دفعــة مقدمة	٢٠٫٠٠٠ جم	
دفعات عن فواتــير	٥٤٫٤٢٠ جم	
مجموع المبالغ المسددة نقدا	———	٧٤٫٤٢٠ جم
		======

وبذلك يصبح المستحق الدفع لشركة المقاولات كالآتى :

اجمالى التكلفة ١٢٠٫٠٠٠ جم

يخصم : مجموع ما سدد نقدا ٧٤٫٤٢٠

١٠ ٪ تأمين ١٢٫٠٠٠

مجموع ـــــــ ٨٦٫٤٢٠

الباقى المستحق السداد ـــــــ ٣٣٫٥٨٠ جم

=====

كما بلغت المبالغ المقيدة لحساب شركةالمقاولات طبقا لنفس الطريقة ما يأتى:

٢٠٫٠٠٠ دفعات مقدمة

٩٠٫٧٠٠ استحقاق فواتير

١١٠٫٧٠٠	ـــــــ اجمالى المبلغ المعلاه لحساب شركة المقاولات
٩٫٣٠٠	مستحقة القيد لحساب الشركة
١٢٠٫٠٠٠	اجمالى التكلفة

=====

ويتكون مبلغ الـ ٩٫٣٠٠ جم المستحقة القيد لحساب الشركة من الآتى :

باقى اجمالى التكلفة الفعلية للمبنى والطريق :

١١٤٫٠٠٠ ـ ١١٠٫٧٠٠ = ٣٫٣٠٠ جم

المستحق للشركة من هامش الربح :

١١٫٤٠٠ ـ ٥٫٤٠٠ = ٦٫٠٠٠ جم

======

وبذلك يكون قيد الاستحقاق عن المبالغ المستحقة لشركة المقاولاتكالآتى :

٩٣٠٠	من د/مشروعات تحت التنفيذ ـ تكوين سلعى	د/١٢١
	(٨٩٨٤) د/ مبانى	د/١٢١٢
	(٣١٦) د/ طرق	د/١٢١٢٧
٩٣٠٠	الى د/ دائنون مختلفون	د/٢٧٢
	د/ دائنو شراء اصول جديدة	د/٢٧٢١

د/ مشروعات تحت التنفيذ — تكوين سلعى (د/١٢١)

منه	البيان	التاريخ	له	البيان	التاريخ
٢٠٫٠٠٠	الى د/ دائنو شراء اصول جديدة	٧٠/١/٢٩	٦٫٠٠٠	من د/ مبانى وانشاءات وطرق	٤/٣٠
٢٫٤٠٠	« « «	٢/ ٣	٣١٦ر	« « «	٥/١٥
٥٫٠٠٠	« « «	٢/٢٨	١١٣٫٦٨٤	« « «	٥/١٥
٢٫٠٠٠	« « «	٣/ ٣			
٢٠٫٠٠٠	« « «	٣/١٤			
٣٠٫٠٠٠	« « «	٣/٢٦			
٣٫٥٠٠	« « «	٤/ ٣			
٢٫٥٠٠	« « «	٤/١٢			
٣٫٥٠٠	« « «	٤/٣٠			
١٫٨٠٠	« « «	٥/ ٣			
٩٫٣٠٠	« « «	٥/١٥			
٢٠٫٠٠٠	الى د/ مشروعات تحت التنفيذ — انفاق استثمارى	٥/١٥			
١٢٠٫٠٠٠			١٢٠٫٠٠٠		

ﻫ/دائنو شراء اصول جديدة
ﻫ/٢٧٢١

منه			له		
٢٠ر٠٠٠	الى البنك – تمويل نشاط استثمارى	٧٠/١/١	٢٠ر٠٠٠	من/انفاق استثمارى	٧٠/١/١
١٢ر٠٠٠	« « «	٧٠/١/٢٩	٢٠ر٠٠٠	من/تكوين سلعى	٧٠/١/٢٩
١ر٤٤٠	« « «	٧٠/٢/٣	٢ر٤٠٠	« «	٧٠/٢/٣
٣ر٠٠٠	« « «	٧٠/٢/٢٨	٥ر٠٠٠	« «	٧٠/٢/٢٨
١ر٢٠٠	« « «	٧٠/٣/٣	٢ر٠٠٠	« «	٧٠/٣/٣
١٤ر٠٠٠	« « «	٧٠/٣/١٤	٢٠ر٠٠٠	« «	٧٠/٣/١٤
١٨ر٠٠٠	« « «	٧٠/٣/٢٦	٣٠ر٠٠٠	« «	٧٠/٣/٢٦
٢ر١٠٠	« « «	٧٠/٤/٣	٣ر٥٠٠	« «	٧٠/٤/٣
١ر٥٠٠	« « «	٧٠/٤/١٢	٢ر٥٠٠	« «	٧٠/٤/١٢
٢ر١٠٠	« « «	٧٠/٤/٣٠	٣ر٥٠٠	« «	٧٠/٤/٣٠
٢ر٠٨٠	« « «	٧٠/٥/٣	١ر٨٠٠	« «	٧٠/٥/٣
٤٥ر٥٨٠	الى مذكورين : ١٢ر٠٠٠ تأمينات للغير ٣٣ر٥٨٠ بنك نشاط استثمارى	٧٠/٥/١٥	٩ر٣٠٠	« «	٧٠/٥/١٥
١٢٠ر٠٠٠			١٢٠ر٠٠٠		

ويظهر حساب الطرق فى دفتر الأستاذ مديناً بمبلغ ٦ر٣١٦ جم كما يظهر حساب المبانى مدينا بمبلغ ١١٣ر٦٨٤ جم .

الدفـــــــــع :

٨٠٠ من د/ مصلحة الجمارك – جارى رسوم
جمركية علـــى اصــــول ثابتة مســـتوردة د/٢٦٣٣١
٨٠٠ الى د/ البنك – تمويل نشاط استثمارى د/١٨٢٢
دفـــع قيمـــة الأمانات المســـتحقة لمصـــلحة
الجمارك بموجب شيك رقم ــــــــــ

تقدير الرسوم الجمركية على الآلات والمعـــدات المستوردة :

عند التقدير النهائى لقيمة الرسوم الجمركية على الاصول المســـتوردة يصبح من الممكن التحقق من كفاية المبالغ المودعة كتامين لـــدى مصـــلحة الجمارك او عجـــزها او زيادتها .

استحقاق الرسوم الجمركية على الاصول فى حالة عجز التامين .

من د/مشروعات تحت التنفيذ – انفاق استثمارى د/ ١٢٢
٩٥٠ د/ اعتمادات مستندية لشراء اصول ثابتة مستورده
(رسوم جمركية) د/١٢٢٢

الـــى مذكـــورين
٨٠٠ الى د/ مصلحة الجمارك – امانات د/١٦٣٣
١٥٠ الى د/ مصلحة الجمارك (جارى رسوم جمركيه
على اصول ثابتة مستوردة) د/٢٦٣٣١
اثبات استحقاق قيمة الرسوم الجمركية على الآلات المستوردة

الدفـــــع :

---

١٥٠ من ح/ مصلحة الجمارك — جارى رسوم جمركية على اصـــول مســـتوردة ح/٢٦٣٣١

١٥٠ الى ح/ البنك — تمويل نشاط استثمارى ح/١٨٢٢

اثبات سداد الفرق بين التأمين المودع والجمارك المستحقة عن الالات المســـتوردة .

استحقاق الرسوم الجمركية على الاصول فى حالة زيادة التأمين :

من مذكـــــورين

٧٥٠ من ح/ مشروعات تحت التنفيذ — انفاق استثمارى ح/١٢٢

ح/ رســـوم جمركية ح/١٢٢٢

٥٠ من ح/ مصلحة الجمارك —

(جارى رسوم جمركية على اصول ثابتة مستوردة) ح/٢٦٣٣١

٨٠٠ الى ح/ مصلحة الجمارك — امانات ح/١٦٣٣

اثبات استحقاق قيمة الرسوم الجمركية على الالات المستوردة

استرداد الفرق من مصـــلحة الجمارك :

---

٥٠ من ح/ البنك — تمويل نشاط استثمارى ح/١٨٢٢

٥٠ الى ح/ مصلحة الجمارك

(جارى رسوم جمركية على اصول ثابتة مستوردة) ح/٢٦٣٣١

ويثبت هذا القيد فى يومية المدفوعات بقيد عكسى ثم يستنزل مـــن الجانب المدين من ح/ ٢٦٣٣١ وذلك لخلو جانب المقبوضـات فى الموازنة النقدية مع هذا الحســـاب .

* مصـــاريف النقــل :

٥٠٠	من ح/ مشروعات تحت التنفيذ ــ انفاق استثمارى	ح/١٢٢
	ح/ دفعـــات مقدمة	ح/١٢٢١
٥٠٠	الى ح/ دائنـــين مختـــلفين	ح/٢٧٢
	ح/ دائنو شراء اصول جـــديدة	ح/٢٧٢١
	او ح/ دائنو شراء اصول قديمة	ح/٢٧٢٢

* عنــد ورود الالات والمعــدات :

١٠٠٠٠	من ح/ مشروعات تحت التنفيذ ــ تكوين سلعى	ح/١٢١
	ح/ الات ومعـــدات	ح/١٢١٣
١٠٠٠٠	الى ح/ دائنين مختلفين	ح/٢٧٢
	ح/ دائنو شراء اصول جديدة	ح/٢٧٢١
	او ح/ دائنوا شراء اصول قديمة	ح/٢٧٢٢

اثبات استلام الالات والمعدات المتعاقد عليهـــا مع ....
واستحقاق القيـــمة للمـــورد .

* دفـــــع القيـــمة :

١٠٥٠٠	من ح/ دائنـــين مختـــلفين	ح/٢٧٢
	ح/ دائنو شراء اصول جديدة	ح/٢٧٢١
	ح/ دائنو شراء اصول قديمة	ح/٢٧٢٢
١٠٥٠٠	الى ح/ البنك جارى ــ تمويل نشاط استثمارى	ح/١٨٢
		(ح/١٨٢٢)

* اقفال حساب الانفاق الاستثمارى فى حساب التكوين السلعى :

٥٠٠	من حـ/ مشروعات تحت التنفيذ ــ تكوين سلعى	حـ/١٢١
	حـ/ آلات ومعـــدات	حـ/١٢١٣
٥٠٠	الى حـ/مشروعات تحت التنفيذ ــ انفاق استثمارى	حـ/١٢٢
	حـ/ الدفعـات المقـدمة	حـ/١٢٢١

* تحويل قيمة الأصول بعد اعدادها للاستغلال من حســاب مشـروعات تحت التنفيذ لحســاب الآلات والمعــدات :

١٠٥٠٠	من حـ/ آلات ومعـــدات حـ/ ١١٣	(حـ/١٣١١ او حـ/١٣١٢)
١٠٠٠٠	ثمن شراء آلات من السوق المحلى	حـ/١٣١١١ او حـ/١٣١٢١
٥٠٠	تكاليف أخرى	حـ/١١٣١١٢ أو ١٣٢١٢
١٠٥٠٠	الى حـ/مشروعات تحت التنفيذ ــ تكوين سلعى	حـ/١٢١
	حـ/ آلات ومعـــدات	حـ/١٢١٣

* الدفعــــة المقـــدمة :

يوسط حـ/ مشروعات تحت التنفيذ انفاق استثمارى حـ/ ١٢٢ بقيمـــة الدفعة المقدمة (حـ/١٢٢١) حتى يرد الاصل ثم يحول الى حـ/ تكوين سلعى حـ/ ١٢١ قيمة الدفعات ا"ـ" الخاصة بما ورد من آلات ومعدات بجعل حـ/ ١٢١ مدينا و حـ/١٢٢ دائنا وتثبت باقى القيود كالمعتاد .

* القـــروض طويـــلة الاجـــل :

لا تختلف القيود عن القيود السابق شرحها فى المبحثين الأول والثانى بصدد التمويل عن طريق قـــروض .

لشركة المحاريث بما فيها الشحن والتفريغ ٢٥٠ جم تم سدادهـــا
بشيك رقم ٢١٤ على بنك بور سعيد .

١٩٧٠/٧/١٥

تم تقدير الرسوم الجمركية على السيارات على اساس ٥٠ ٪ مـــن
القيمة فوب للسيارة النقل و١٠٠ ٪ من القيمة فوب لسيارة الركوب وطالبت
مصلحة الجمارك بسداد الفروق المستحقة مقابل الافراج عن السيارات .

١٩٧٠/٧/٢٠

وصل مندوب شركة النشا الاهلية للمشتريات الخارجية يصحبه خمسة
سائقين للدائرة الجمركية للافراج عن السيارات ومعه شيك رقم ٣١٦ على
بنك بور سعيد لأمر مصلحة الجمارك بقيمة الرسوم المستحقة وقد استلزم
استخراج الرخص والتأمين الاجبارى على سيارات الركوب دفع مبلغ ٩٠
جم تم دفعها نقدا بمعرفة مندوب المشتريات . وقد تم الافراج عن السيارات
فى نفس اليوم ووصلت لجراج الشركة .

١٩٧٠/٧/٢١

بمعاينة سيارات النقل بواسطة مهندس الشركة وجد انه يستلزم تركيب
أوناش رافعة على كل منها وذلك لعمليات الشحن والتفريغ وقد قام قسم
المشتريات بطلب ثلاث اوناش قدرة نصف طن للونش من شركة المحاريث
والهندسة بسعر الونش ٣٠٠ جم تدفع عند الاســـتلام . اما ســـيارات
الركوب فوجدت معدة للاســـتعمال .

١٩٧٠/٧/٢٢

وردت الأوناش وتم تركيبها وتكلفت نفقات التركيب ٣٠ جم .

١٩٧٠/٧/٢٣

تم تركيب الونش العلوى بمعرفة شركة النصر للتركيبات الميكانيكـــية
مقابل ٤٥٠ جم تم دفعها بموجب شيك رقم ٢١٨ على بنك بور سعيد .

والمطلوب اثبات هذه المعاملات دفتريا .

* التعـــاقد مع شركة فيـــات :

١٠٥٠٠	من حـ/ مشروعات تحت التنفيذ ــ انفـــاق	
	اســــتثمارى	هـ/ ١٢٢
	حـ/ اعتمادات مستندية لشراء اصول ثابتة	
	مستوردة (اعتمادات)	هـ/١٢٢٢ (حـ/١٢٢٢١)
	١٠٥٠٠ الى دائنين مختلفين	هـ/ ٢٧٢
	حـ/ دائنوا شراء اصول جديدة	حـ/٢٧٢١

اثبات فتح الاعتماد المستندى رقم ١٥٠١ لدى
بنك بور سعيد لصالح شركة فيـــات بايطاليا
لاستيراد عدد ٢ سيارة نقل وعدد ٣ سيارة ركوب

---

* التعاقد مع شركة المحاريث والهندســـــة :

٥٠٠	من حـ/ مشروعات تحت التنفيذ ــ انفـــاق	
	اســــتثمارى	هـ/ ١٢٢
	حـ/ دفعـــات مقدمـــة	حـ/١٢٢١
٥٠٠	الى حـ/ دائنين مختلفين	هـ/ ٢٧٢
	هـ/ دائنو شراء اصول جديدة	هـ/٢٧٢١

اثبات استحقاق القسط الأول وقدره ٥٠٠ جم
عند التعاقد على شراء الونش العلوى مـــع
شركة المحـــاويث والهندســـة

٥٠٠	من حـ/ دائنـــين مختلفـــين	حـ/٢٧٢
	هـ/ دائنو شراء اصول جديدة	هـ/ ٢٧٢١

٥٠٠	**الى د/ البنك جارى — (تمويل نشاط استثمارى) د/ ١٨٢ (د/١٨٢٢)**
	اثبات سداد القسط الاول من العقد المبرم مع شركة المحاريث والهندسة بخصوص الونش العلوى بشيك رقم ...

*** ١٩٧٠/٧/٣ :**

١٠٥٠٠		**من د/ دائنين مختلفين د/ ٢٧٢**
		د/ دائنو شراء أصول جديدة د/ ٢٧٢١
	١٠٥٠٠	**الى د/ البنك جارى — (تمويل نشاط استثمارى) د/ ١٨٢**
		اثبات تحويل قيمة الاعتماد المستندى رقم ١٥٠١ لشركة فيات مقابل مستندات شحن السيارات

*** ١٩٧٠/٧/٣ :**

٣٥٠٠		**من د/ مصلحة الجمارك — امانات د/ ١٦٣٣**
	٣٥٠٠	**الى د/ مصلحة الجمارك — جارى رسوم جمركية على اصول ثابتة مستوردة) د/ ٢٦٣٣ (د/٢٦٣٣١) .**
		اثبات استحقاق التأمين المطلوب لمصلحة الجمارك مقابل تقدير الرسوم الجمركية على السيارات .
٣٥٠٠		**من د/مصلحة الجمارك(جارىرسوم جمركية) د/٢٦٣٣ (د/٢٦٣٣١)**
	٣٥٠٠	**الى د/ البنك — تمويل نشاط استثمارى د/ ١٨٢٢**
		اثبات دفع قيمة الامانات المستحقة لمصلحة الجمارك بشيك رقم . . . على بنك . . .»

* ١٩٧٠/٧/١٠ :

٤٧٥٠	من ح/ مشروعات تحت التنفيذ ــ تكوين سلعى ح/ ١٢١	
	ح/ وسائل نقـل وانتقـال	ح/ ١٢١٤
	الـى مذكـورين :	
٥٠٠	ح/ مشروعات تحت التنفيذ ــ انفاق استثمارى ح/ ١٢٢	
	ح/ دفعـات مقدمـة	ح/ ١٢٢١
٤٠٠٠	ح/ قروض طويلة الاجل محلية	ح/ ٢٤١
	ح/ لشراء اصـول جديـدة	ح/ ٢٤١١
٢٥٠	ح/ دائنـين مختلفـين	ح/ ٢٧٢
	ح/ دائنو شراء اصـول جديـدة	ح/ ٢٧٢١

اثبات اسـتلام الونش العلوى مـن شركة المحاريث والهندسة واستحقاق مصاريف النقل والشحن والتفريغ .

٢٥٠	من ح/ دائنين مختلفين	ح/ ٢٧٢
	ح/ دائنوا شراء أصول جديدة	ح/ ٢٧٢١
٢٥٠	الى ح/ البنك جارى ــ (تمـويل نشـاط استثمارى	ح/ ١٨٢ (ح/ ١٨٢٢)

اثبات سداد مصاريف النقل والشحن والتفريغ الخاصـة بالونش العلوى بموجب شيك رقم ٣٠٤ على بنك بور سعيد .

* ١٩٧٠/٧/١٥ :

٧٥٠٠	من د/ مشـــروعات تحت التنفيذ ــ انفاق	
	استثماري	د/ ١٢٢١
	د/ اعتمادات مستندية لشراء اصـــول ثابتة	
	مستوردة ــ (رسوم جمركية) د/١٢٢٢ (د/ ١٢٢٢٢)	
	الـــى مذكـــورين :	
٣٥٠٠	د/ مصلحة الجمارك ــ امانات	د/ ١٦٣٣
٤٠٠٠	د/ مصـــلحة الجمارك ــ جارى رســـوم	
	جمركية	د/ ٢٦٣٣ (د/ ٢٦٢٣١)
	اثبات اســـتحقاق الرســـوم الجمركية علـــى	
	السيارات المستوردة بواقع ١٥٠٠ جنيه (٥٠٪)	
	على السيارة النقل، ١٥٠٠ (١٠٠٪) على السيارة الركوب.	

* ١٩٧٠/٧/٢٠ :

٤٠٠٠	من د/ مصلحة الجمارك ــ جارى رسوم	
	جمركيـــة	د/ ٢٦٣٣
٤٠٠٠	الى د/ البنك ــ تمويل نشـــاط استثمارى	د/ ١٨٢٢
	اثبات سداد رصيد الرسوم الجمركية المستحقة	
	لمصلحة الجمارك عن الســـيارات المستوردة	
	بموجب شيك رقم ٣٢٦ على بنك بور سعيد .	
١٨٠	من د/ ضـــرائب اخـــرى	د/ ٢٥١٤
١٨٠	الى د/ ارصدة دائنة متنوعـــة	د/ ٢٧٣٣
	اثبات استحقاق رســـوم رخص الســـيارات	
	لمصلحة الضرائب .	
١٨٠	من د/ ارصدة دائنة متنوعة	د/٢٧٣٣
١٨٠	الى د/ الصندوق ــ الادارة	د/ ١٨١١

اثبات سداد رخص السيارات نقدا

١٨٠٠٠		من ح/ مشروعات تحت التنفيذ ــ تكوين سلعى ح/ ١٢١
		ح/ وسائل نقل وانتقال ح/١٢١٤
	١٨٠٠٠	الى ح/ مشروعات تحت التنفيذ ــ انفاق استثمارى ح/ ١٢٢
		ح/ اعتمادات مستندية لشراء اصول ثابتة مستوردة ح/ ١٢٢٢
		اثبات استلام السيارات بجراج الشركة اعتمادات مستندية ١٠٥٠٠ جم. رسوم جمركية ٧٥٠٠ جم

* ١٩٧٠/٧/٢١ :

٩٠٠٠		من ح/ وسائل نقل وانتقال ح/ ١١٤
		ح/ وسائل نقل خارجى مستوردة ح/١١٤٢
		(ح/ سيارات ركوب مستوردة ح/ ١١٤٢٢)
		(٤٥٠٠ القيمة فوب ح/١١٤٢٢١)
		(٤٥٠٠ رسوم جمركية ح/١١٤٢٢٢)
	٩٠٠٠	الى ح/ مشروعات تحت التنفيذ ــ تكوين سلعى ح/ ١٢١
		وسائل نقل وانتقال ح/١٢١٤
		اثبات اعداد سيارات الركوب المستوردة للاستعمال

* ١٩٧٠/٧/٢٢ :

٩٣٠	من ح/ مشروعات تحت التنفيذ ــ تكوين سلعى ح/ ١٢١

		د/وسائل نقل ونتقال	د/١٢١٤
	٩٣٠	**الى د/ دائنين مختلفـــين**	**د/ ٢٧٢**
		اثبات استلام عدد ٣ ونش سيارة نقل من شركة النقل والهندسة وتركيبها على سياراه النقل	
٩٣٠		**من د/ دائنين مختلفين**	**د/ ٢٧٢**
		د/ دائنوا شراء اصول جديده	د/٢٧٢١
	٩٣٠	**الى د/ البنك جاري (تمويل نشاط استثماري)**	**د/ ١٨٢**
			(د/ ١٨٢٢)
		اثبات سداد قيمة عـــدد ٣ ونش ســيارة نقـــل ومصاريف التركيب بموجب شيك رقم ... على بنك	

٩٩٣٠		**من د/ وسائل نقل وانتقال**	**د/ ١١٤**
		د/ وسائل نقل خارجي مستوردة	د/١١٤٢
		(د/سيارات نقل — مستوردة	د/١١٤٢١)
		(٦٠٠٠ القيمة فـــوب	د/١١٤٢١١)
		(٣٠٠٠ رسوم جمركية	د/١١٤٢١٢)
		(٩٣٠ تكاليف اخرى	د/١١٤٢١٣)
	٩٩٣٠	**الى د/ مشروعات تحت التنفيذ — تـــكوين ســــلعى**	**د/ ١٢١**
		د/ وسائل نقـــل وانتقال	د/١٢١٤
		اثبات اعداد سيارات النقل المستوردة للاستعمال .	

*** ١٩٧٠/٧/٣٠ :**

٤٥٠		**من د/ مشروعات تحت التنفيذ — تكوين سلعى**	**د/١٢١**
		د/ وسائل نقـــل وانتقال	د/١٢١٤
	٤٥٠	**الى د/ دائنين مختلفـــين**	**د/ ٢٧٢**

ح/ دائنو شراء اصـــول جديدة   ح/٢٧٢١

اثبات استحقاق مصاريف تركيب الونش العلوى .

٤٥٠   من ح/ دائنين مختلفين   ح/ ٢٧٢

ح/ دائنو شراء اصول جديدة   ح/٢٧١٢

٤٥٠   الى ح/ البنـــك جارى (تمويل نشـــاط

اســـــتثمارى) ح/ ١٨٢

اثبات سداد مصاريف تركيب الونش العلوى بموجب

شيك رقـــم ٣١٨ على بنك بور ســـعيد .

٥٢٠٠   من ح/ وسائل نقل وانتقال   ح/١١٤

ح/ وسائل‌نقل‌داخلى (مشترا‌ه‌محليا) ح/١١٤٣ (ح/١١٤٣١)

٥٢٠٠   الى ح/ مشروعات تحت التنفيذ ـــ تكوين

ســـــلعى ح/ ١٢١

ح/ وسائل نقل وانتقال   ح/١٢١٤

اثبات اعداد الونش العلوى للاستعمال .

وتظهر حسابات الأستاذ الخاصة بالمشروعات تحت التنفيذ بالصـــورة الآتيـــة : ـــ

د/ مشروعات تحت التنفيذ ــ انفاق استثماري

د/ ١٢٢

التاريخ	رقم المستند	البيان	رصيد اول المدة	حركة العام المدينة دفعات نقدية	اعتمادات مستندية	مجموع	حركة العام الدائنة	رصيد الحساب
		رصيد أول المدة	×××					×××
		الى / دائنين مختلفين			١٠٥٠٠	١٠٥٠٠		١٠٥٠٠
		الى دائنين مختلفين		٥٠٠		٥٠٠		١١٠٠٠
٧/١٠		من مشروعات تحت التنفيذ ــ تكوين سلعي					٥٠٠	١٠٥٠٠
٧/١٥		الى مذكورين			٧٥٠٠	٧٥٠٠		١٨٠٠٠
		من/مشروعات تحت التنفيذ تكوين سلعي .					١٨٠٠٠	×××
			×××	٥٠٠	١٨٠٠٠	١٨٥٠٠	١٨٥٠٠	×××

د/ مشروعات تحت التنفيذ — تكوين سلعى
د/ ١٢١

التاريخ	رقم المستند	البيان	رصيد اول العام	حركة العام المدينة نقدية	أخرى	مجموع	حركة العام الدائنة	رصيد الحساب
		رصيد اول المدة	×××					×××
٧/١٠		الى مذكورين			٤٧٥٠	٤٧٥٠	.....	٤٧٥٠
		الى/مشروعات تحت التنفيذ						
٧/١٥		— انفاق استثمارى			١٨٠٠٠	١٨٠٠٠	.....	٢٢٧٥٠
٧/٢١		من ح/وسائل نقل وانتقال					٩٠٠٠	١٣٧٥٠
٧/٢٤		الى/ دائنين مختلفين			٩٣٠	٩٣٠		١٤٦٨٠
		من ح/ وسائل نقل وانتقال					٩٩٣٠	٤٧٥٠
٧/٣٠		الى / دائنين مختلفين			٤٥٠	٤٥٠		٥٢٠٠
		من/وسائل نقل وانتقال					٥٢٠٠	×××
			×××	—	٢٤١٣٠	٢٤٩٣٠	٢٤١٣٠	×××

ولما كان تمويل الونش العلوى قد تم عن طريق قرض طويل الاجل بفائدة سنوية قدرها ٦ ٪ على الرصيد فان الأمر يقتضى تحديد موقف النظام المحاسبى الموحد بصدد تكاليف التمويل . وقد نص النظام المحاسبى الموحد فى هذا الشأن على ما يأتى :

« قد تقوم الوحدة بشراء اصول ثابتة بالتقسيط او عن طريق »
« قروض طويلة الاجل مخصصة لهذا الغرض ، ويطلق على التكاليف »
« الاضافية التى تتحملها الوحدة فى مثل هذه الحالات اصطلاح التكاليف »
« المباشرة لتمويل الاصول الثابتة » وهى تتمثل فى الفوائد وفروق العملة»
« ومصروفات فترة الائتمان . وتعتبر هذه التكاليف نفقات ايرادية مؤجلة »
« الى أن تبدأ الاصول الثابتة فى الانتاج،وبعدها يوقف تحميل هذه التكاليف »
« المباشرة على حساب النفقات الايرادية المؤجلة وتعتبر نفقات ايرادية »
« تتحمل بها الفترة المالية » (١) .

ومن الواضح ان فوائد التمويل فى المثال السابق سوف تعتبر نفقة ايرادية تتحمل بها الفترة المالية .

* وعند استحقاق الدفعة الأولى من الفوائد يتم اثبات القيد الآتى :

٢٤٠		من د/ فوائد محلية	د/٣٥٥
	٢٤٠	الى د/ فوائد مستحقة	د/٢٧٤٣

اثبات الفائدة المستحقة على قرض تمويل الونش العلوى على الرصيد البالغ ٤٠٠٠ جم بواقع ٦ ٪ سنويا .

---

(١) النظام المحاسبى الموحد — الجزء الأول ص ١٠٣ .

* وعنـد السـداد يثبت القيـد الآتى :

٢٤٠	من ح/ فوائد مستحقة	ح/٢٧٤٢
٢٤٠	الى ح/ البنـك تمويل نشاط استثمارى	ح/١٨٢١
	اثبات سداد الفوائد المستحقـة بموجب شيك رقم ... على بنـك ..	

* وعند استحقاق قسط القروض وسداده يثبت القيد الآتى :

٥٠٠	من ح/ قروض طويلة الاجل — محلية	ح/٢٤١
	ح/ لشراء اصول جديدة	ح/٢٤١١
٥٠٠	الى ح/ البنك جارى (تمويل نشاط استثمارى)	ح/١٨٢ ، ١٨٢٢
	اثبات استحقاق وسداد القسط الأول من القرض الخاص بشراء الونش العلوى بموجب شيك... على بنـك ...	

ثانيا — العـدد والادوات : —

تطلب النظام المحاسبى الموحد التفرقة بين العدد والادوات المشتراة محليا والمستوردة كما تطلب مراعاة التفرقة بين ثمن الشـراء والرسـوم الجمركية والتكاليف الاخرى . ولا تختلف المعالجة الدفترية عما سبق شرحه بصـدد الاصول الاخرى الا فى حالة الاهلاك وسيرد شرحه فيما بعد.

ثالثا : الاثـاث ومعـدات المكاتب :

قسم النظام المحاسبى الموحد الاثاث ومعدات المكاتب الى :

(ا) اثاث : ويشمل المكاتب والمقاعد والدواليب والسجاجيد والخزائن والساعات وما الى ذلك ح/ ١١٦١ .

«» آلات كاتبة وحاسبة وآلات القيد بالدفاتر ح/١١٦٢

«» مهمات مكتبية وتشمل اجهزة تكييف الهواء ، ساعات تسجيل الوقت ، المراوح والدفايات والات الطباعة ح/ ١١٦٣.

«» التركيبات وتشمل التركيبات الكهربائية والارفف والتليفونات الداخلية والحواجز الخشبية ح/١١٦٤ .

ولا تختلف المعالجة الدفترية لهذه العناصر عما سبق شرحه .

الفصل الثالث

فى

شراء الاصول الثابتة فى حالة معدة للاستعمال وبيع وتخريد الأصول الثابتة

عالجنا فى الفصل السابق المعاملات المتعلقة بالحصول على اصول ثابتة فى حالة غير معدة للاستغلال مما اقتضى ضرورة توسيط حساب مشروعات تحت التنفيذ تمشيا مع مقتضيات النظام المحاسبى الموحد. ويمكن القول بصفة عامة ان هذا الحساب يتم توسيطه فى غالبيه الاحيان حيث قلما تحصل الوحدة الاقتصادية على اصل ثابت فى حالة جاهزة ومعده للاستغلال .

اما اذا حدث وحصلت الوحدة الاقتصادية على أصل ثابت معد للاستغلال فان الامر لا يقتضى توسيط مشروعات تحت التنفيذ حينئذ ويتم اثبات القيمة فى الحساب المناسب من حسابات الاصول الثابتة . وسنعالج فى هذا الفصل اثبات وتوجيه المعاملات فى الاصول الثابتة المجهزة للاستغلال سواء كانت تلك المعاملات متعلقة بشرائها او تخريدها .

المبحث الأول

فى

شراء الاصول الثابتة فى حالة معدة للاستغلال

الشراء نقدا :

عند شراء اصل فى حالة معدة للاستغلال واستلام الاصل ودفع القيمة نقدا يجرى اثبات القيود الآتية :

* استلام الاصـــل واســتحقاق القيــمة :

×××	من ح/ اصول ثابتــة	ح/١١
	ح/ (الاصـــــل)	ح/....
×××	الى ح/ دائنين مختلفين	ح/٢٧٢
	ح/ دائنو شراء اصول جديدة	ح/٢٧٢١
	ح/ دائنو شراء اصول قائمة	ح/٢٧٢٢
	اثبات استلام (الاصل) واستحقاق القيمة للمورد .	

* الســـــداد :

×××	من ح/ دائنــين مختــلفين	ح/٢٧٢
	ح/ دائنو شراء اصول جديدة	ح/٢٧٢١
	ح/ دائنوا شراء اصول قديمه	ح/٢٧٢٢
×××	الى ح/ البنــك تمويل نشاط استثمارى	ح/١٨٢٢
	سداد قيمة الاصل للمورد بشيك رقم ... على بنك ...	

* الشراء عن طــريق القروض :

* عند الحصول على الاصل بالتقسيط طويل الاجل :

×××	من ح/ الاصــول الثابتــة	ح/١١
	ح/ (الاصـــــل)	ح/....
×××	الى ح/ قروض طــويلة الاجــل	ح/٢٤١
	ح/ قروض لشراء اصول جديدة	ح/٢٤١١
	ح/ قروض لشراء اصول قديمة	ح/٢٤١٢

*** عنـــد سداد القرض او اقساط منـــه :**

×××	**من حـ/ قروض طويلة الاجل**	**حـ/٢٤١**
	حـ/ قروض لشراء اصول جديدة	حـ/٢٤١١
	حـ/قروض لشراء اصول قديمة	حـ/٢٤١٢
	××× الى حـ/ البنك ــ تمويل نشاط استثمارى	**حـ/١٨٢٢**

اما اذا كان القرض ممنوحاً من وحدة اخرى بخلاف المورد لغـــرض الحصول على الاصل فأن قيد الحصول على القرض يكـــون بجعل حســـاب البنك تمويل نشاط استثمارى (حـ١٨٢٢) مدينـــا وحساب القروض دائنـــا وبعد ذلك تعالج عملية الشراء كما لو كانت نقـــدا .

كما تعالج فوائد القروض بالطريقة السابق التعرض لها فى الفصل السابق.

المبحث الثـــانى
فـــى
بيـــع الاصـــول الثـــابتة

قد تقر[illegible] الاقتصادية ببيع اصل ثابت وهو فى احدى الحالات الآتية :

١ ــ فى حالة انشاء سواء كان الاصل معدا للاستغلال او فى احد مراحل الاعـــداد للاســـتغلال .

٢ ــ فى حـــالة مســـتعملة .

وقد تضى النظام المحاسبى الموحد بشأن بيع الاصول الثابتة ضـــرورة توسيط حساب مدينى بيع اصول (حـ/١٧١١) وضرورة فصل التكلفة عـــما قد تترتب عليه عملية البيع من ارباح او خسائر راسمالية .

اولا : بيع الاصول فى حالة الانشاء والاعداد:

قد تقوم الوحدة الاقتصادية بانشاء الاصول الثابتة وبيعها لوحـــدات اقتصادية اخرى مثلما يحدث فى قطاع التشييد والاسكان والمرافق ، كـــما قد تقوم الوحدة بالانشاء الاصول لاستخدامها فى العملية الانتاجية الخاصة بها.

وقد خصص النظام المحاسبى الموحد حسابين لهذا الغرض هما :

١ ــ حساب اعمال تحت التنفيذ (د/١٣٢٢)

٢ ــ وحساب المشغولات الداخليــة (د/٤١٥)

ويستعمل حساب اعمال تحت التنفيذ بمعرفة الوحدات الاقتصاديــة التى تقوم بانشاء الاصول الثابتة لحساب الغــير .

ويستعمل حساب المشغولات الداخليه فى حالة انشاء الاصول بقصــد الاســتعمال الداخلى .

ويعتبر انشاء الاصول من وجهة نظر الوحدة التى تقوم بتنفيذ عمليــة الانشاء لحساب الغير اعمال تحت التنفيذ (د/١٣٢٢) فــى الوقت الــذى يمكن اعتبار نفس العملية مشروعات تحت التنفيذ (د/١٢) من وجهة نظــر الوحده الآمره . وسنرجىء شرح حسابى الاعمال تحت التنفيذ والمشغولات الداخليةفيما يتعلق بالمعاملات الخاصة بهما لما يرد فيها بعد .

ثانيــا : بيــع الاصــول مستعملة :

فى هذه الحالة يقتضى الأمر اقفال حساب مخصص اهلاك الاصل فى حساب الاصل لىمكن مقارنة الرصيد الذى لم يتم استهلاكه بعد من التكلفة بثمن بيع الاصل وتحديد ناتج البيع من ربح او خسارة . وفيما يلى مثــال تطبيقى لتوضيح القيود اللازمــة .

مثـــــال :

باعت شركة الورق القومية الاصول الآتية :

نوع الاصل	ثمن البيع	تكلفة الاصل	مخصص الاهلاك المجمع	طريقة الدفع
	جنيه	جنيه	جنيه	
١ ـــ سيارة ركوب	١٠٠٠	٣٠٠٠	١٤٠٠	نقـــدا
٢ ـــ مقص ورق	٠٣٠٠	٥٠٠٠	٤٨٠٠	نقـــدا
٣ ـــ قطعة أرض فضاء	٣٠،٠٠٠	٣٠٠٠	٠٠٠٠	بالتقسيط

والمطلوب اثبات القيود الدفترية اللازمة اذا علمت أن ثمـــن الارض سيحصل على ثلاث دفعات متساوية تم دفع الأولى منها عند الاستلام بموجب شيك على بنـــك الاسكندرية .

*** تحـــويل مخصص الاهلاك لحسابات الاصول المباعـــة :**

٦٢٠٠ من د/ مخصص اهلاك د/٢٣١

١٤٠٠ د/وسائل نقل وانتقال د/٢٣١٤

٤٨٠٠ د/ آلات ومعـــدات د/٢٣١٣

الى مذكـــورين

١٤٠٠ الى د/وسائل النقل والانتقال د/١١٤

د/ وسائل نقل خارجى د/١١٤١ أو د/١١٤٢

٤٨٠٠ الى د/ آلات ومعـــدات د/١١٣

د/ آلات نشاط انتاجى د/١١٣١

اثبات اقفال مخصصات الاهلاك للاصول المذكورة فى حسابات الاصول وذلك لبيع هـــذه الاصول .

---

* بيـــع الاصـــول :

٣١٫٣٠٠ من حـ/ مدينـــين مختلفين حـ/١٧١

حـ/ مدينو بيـــع الاصـــول حـ/١٧١١

٣١٫٣٠٠ الى حـ/ الاصـــول حـ/١١

١٠٠٠ حـ/ وسائل نقل وانتقال حـ/١١٤

حـ/ سيارات ركوب حـ/....

٣٠٠ حـ/ آلات ومعـــدات حـ/١١٣

حـ/ آلات نشاط انتاجى حـ/١١٣١

٣٠٠٠٠ حـ/ اراضـــى حـ/١١١

حـ/ اراضـــى فضـــاء حـ/١١١٨

اثبات بيع الاصول بعاليـــه بتاريخ ....

* تحصيل قسط الارض وقيمة السيارة والمقص .

مـــن مذكـــورين

١٣٠٠ من حـ/ الصـــندوق حـ/١٨١

١٠٠٠٠ من حـ/البنك جارى(تمويل نشاط جارى)حـ/١٨٢ (حـ/١٨٢١)

١١٣٠٠ الى حـ/ مدينـــين مختلفين حـ/١٧١

اثبات تحصيل قيمـــة ســـيارة الركوب ومقص الورق المبـــاع نقدا وتحصيل القسط الاول من ثمن الارض عنـــد الاســـتلام .

ومن الجدير بالذكر ان النظام المحاسبى الموحد لم يتعرض لبيع الاصول الثابتة بالتقسيط ولكنه اورد فى تقسيمات حساب الارصدة الدائنة الاخرى (حـ/٢٧٣) حسابا باسم « ارباح مبيعات تقسيط تخص اعوامـــا لاحقـــة »

(د/٢٨٣٢) . والغالب أن الهدف من هذا الحساب هـو اظهـار الأرباح المؤجلة على عمليات البيع بالتقسيط الخاصة بالنشاط المـادى للوحـدة الاقتصادية وبناء على ذلك فان الحالة تحت الدراسة تختص بأرباح راسمالية تم اكتسابها للاحتفاظ بالأصل لمدة طويلة واصبحت محققة (وليست مؤجلـة بمجرد بيع الأصل بصرف النظر عن تحصيل الثمن على اقساط .

* **تحديـد الارباح والخسـائر الراسـمالية :**

يجرى القيد الآتى لاقفال رصيد حساب الأصول المباعة فى حسـاب الأرباح او حساب الخسائر الرئسمالية .

	مـن مـذكورين	
٦٠٠	د/ خسائر راسمالية	د/ ٣٦٤
١٠٠	د/ آلات ومعدات	د/ ١١٣
	د/ آلات نشاط أنتاجى	د/١١٣١
٢٧٠٠٠	د/ الأراضـى	د/ ١١١
	د/ اراضى فضاء	د/١١١٨
	الـى مـذكورين	
٦٠٠	د/ وسائل نقل وانتقال	د/ ١١٤
	د/ وسائل نقل خارجى	د/ ــــ
٢٧١٠٠	د/ ارباح راسمالية	د/ ٤٤٣

اثباه اقفال ارصدة الحساباتللخاصة بالأصولالمباعة فى حساب الأرباح وحساب الخسائر الراسمالية .

المبحث الثـــالث

فـــى

تخريـــد الأصـــول الثـــابتة

يتم فى الكثير من الاحيان الاستغناء عن خدمات الاصـــول الثابتـــة فى العملية الانتاجية لأسباب كثيرة منها :

١ ـــ التقدم التكنولوجى فى وسائل الأنتاج المختلفة مما يجعل استمرار استعمال الأصول الموجودة استغلال غير اقتصادى .

٢ ـــ انتهاء عمر الأصل الأنتاجى وما يترتب عليه من ارتفاع تكاليف الصيانة وانخفاض انتاجية الأصل مما يجعل الأســـتغناء عنه فى العمليـــة الانتاجية أمر ضرورى .

٣ ـــ هلاك الأصل هلاكا غير عاديا بسبب اهمال أو كنتيجة لعوامل غير متوقعة كالحرب والاعاصير وما الى ذلك .

وحتى يتحقق الهدف من الفصل بين الأصول المستغلة فعلا فى العملية الانتاجية والاصول الغير مستغلة يتعين فى هذه الحالة تخفيض قيمة الاصول الثابتة بالاصول الغير مستغلة فى العملية الانتاجية ويتم ذلك عادة عن طريق ما يسمى بعملية « تخريد الأصول » لحين بيعها . ولم يرد فى النظام المحاسبى الموحد طريقة معالجة الاصول المخردة للأسباب الســـابق ذكرها . وورد بالنظام حساب لمخزن المخلفات (حـ / ١٣١٥) وقد تم شرح هذا الحساب بالصـــورة الآتيـــة :

« يظهر هذا الحساب حركة المخلفات ويتم تقدير قيمتها على أساس »
« متوسط أسعار البيع فى العام السابق ، ويجعل مدينا بقيمة المخلفات فى »
« أول الفترة المالية ، ويجعل مدينا بالقيمة التقديرية للمخلفات من النشاط »

« الانتاجى او المتخلفة من المشتريات خلال الفترة ويجعل دائنا بقيمة ما يتم »
« بيعه من هذه المخلفاه » (١) .

ومن الواضح ان استخدام هذا الحساب لغرض تخريد الأصول الثابتة قد ينتج عنه تحقيق ارباح او خسائر راسمالية قبل عملية البيع الفعلية لهذه الاصول المخردة وذلك اذا تم اتباع طريقة التقويم الذى اوصى بها النظام بصدد شرح الحساب . ولذلك نقترح اضافة حساب أخر باسم مخلفات اصول ثبتة (ح/ ١٣١٦) أو حساب متفرع من حساب مخزن المخلفات (ح/ ١٣١٥١) مثلا يحمل برصيد تكلفة ما يتم تخريده من أصول حتى يتم بيعها .

وعند تخريد اصل من الاصول يجرى القيد الآتى :

	من مذكورين :	
٥٠٠٠	من ح/ مخلفات أصول ثابتة	ح/ ١٣١٦
٢٥٠٠٠	من ح/ مخصص اهلاك	ح/ ٢٣١
	ح/ مخصص اهلاك الأصل	ح/ ——
٣٠٠٠٠	**الى ح/ الأصول الثابتة**	**ح/ ١١**
	ح/ الأصل	ح/ ——
	اثبات تخريد (الأصل) لعدم صلاحيته للاستغلال فى العملية الانتاجية .	

وعند بيع الأصل يجعل ح/ المخلفات دائنا بثمن البيع ويجعل حساب الارباح (او حساب الخسائر) الراسمالية دائنا (او مدينا) بالفرق بين ثمن البيع والتكلفة المحولة من حساب الأصول الثابتة .

(١) النظام المحاسبي الموحد ــ الجزء الأول ص ٦٤ .

الفصل الرابع

فى

المشتريات من المستلزمات السلعية والبضائع بغرض البيع

فرق النظام المحاسبى الموحد بين المشتريات من مستلزمات الانتاج مثل المواد الاولية والخامات ومواد الوقود والزيوت اللازمة للعملية الانتاجية والمستلزمات من السلع والبضائع بغرض اعادة بيعها . فخصص للاولى « حساب المستلزمات السلعية » (ح/ ١٣١) وخصص للثانية « حساب مشتريات بغرض البيع » (ح/٣٤) . كما قضى النظام بشأن المستلزمات السلعية ضرورة التفرقة بين المستلزمات من الخامات الرئيسية والمساعدة ومن الوقود والزيوت ومن قطع الغيار والمهمات ومن مواد التعبئة والتغليف ومن المخلفات .

وحتى تتوافر البيانات اللازمة لأعداد الموازنة النقدية فقد قضى النظام بضرورة توسيط حساب الموردين فيما يختص بكل من المشتريات الآجلة والنقدية على السواء .

وقد حدد النظام تكلفة المشتريات من المستلزمات والبضائع بغرض البيع على انها القيمة الواردة بفواتير الشراء مضافا اليها ما قد يكون هنالك من تكاليف حتى تصل هذه المواد والبضائع الى مخازن الوحدة المشترية ، ولا تحمل قيمة الشراء بفوائد التمويل ومصروفات التخزين ، ولكن تستبعد منها قيمة ما تم ارجاعه خلال الفترة من مشتريات تلك الفترة ، (١) .

---

(١) النظام المحاسبى الموحد الجزء الأول ص ١٠٧

وسنعالج المشتريات من المستلزمات السلعية والبضائع بغرض البيع تحت العناوين الآتية :

١ - المشتريات المحلية من المستلزمات السلعية والبضائع بغرض البيع .

٢ - المشتريات من المستلزمات والبضائع بغرض البيع من الخارج .

المبحث الأول

فى

المشتريات من المستلزمات والبضائع بغرض البيع محليا

تقضى النظام بضرورة توسيط حساب الموردين والتفرقة بين موردى القطاع العام وموردى القطاع الخاص بشأن المشتريات المحلية . وفى غالب الأحيان ما تقوم الوحدة الاقتصادية بإمساك يومية مساعدة للمشتريات لاثبات عمليات الشراء . ويترتب على ذلك ان قيد المشتريات فى اليومية العامة يكون فى الغالب هو قيد الملخص الشهرى ليومية المشتريات ، كما أن قيد السداد للموردين يتم اثباته فى الغالب فى يومية المقبوضات والمدفوعات وبالتالى فان القيود الآتية تمثل فى الواقع قيود ملخصات شهرية يجرى اثباتها فى اليومية العامة ، ولكن اذا اقتضى الأمر معالجة كل المشتريات فى يومية غير مخصصة لهذا الغرض - مثل يومية العمليات المتنوعة مثلا - فان القيود لا تختلف من حيث الطبيعة او التوجيه انما تختلف فقط من حيث العدد والتكرار .

وفيما يلى مثال تطبيقى لتوضيح اثبات المعاملات المتعلقة بشراء مستلزمات سلعية .

مثـــــال :

بلغت مجاميع يومية المشتريات المحلية عن شهر ديسمبر ١٩٧٠ الآتى :

مجموع خانــة المــوردين :

		مليم جنيه
موردو قطاع عام خدمات		٤٥٠٠
موردو قطاع عام اعمال		٧٥٠٠
موردو قطـــاع خاص		٣٠٠٠

مجمـــوع خانـــة المخـــازن :

مخزن الخامات الرئيسية	٧٠٠٠	
المساعدة	٢٥٠٠	٩٥٠٠
مخزن الوقود والزيوت		١٥٠٠
مخزن قطع الغيـــار والمهمات		
قطع غيـــار ومواد صيانة	٥٠٠	
مواد ومهــمات متنوعـــة	١٠٠٠	١٥٠٠

مخزن مواد التعبئة والتغليف :

متداولـــــة	١٥٠٠	
مســـــــتهلكة	١٠٠٠	٢٥٠٠

ومن تحليل يومية العمليات المتنوعة تبين لك الآتى :

مرتجعاه مشتريات	القيمة	موردين
مخزن خامات رئيسية	١٢٠٠	قطاع عام اعمال
مواد ومهمات متنوعة	٥٠٠	قطاع خاص
مواد تعبئة وتغليف متداولة	٥٠٠	عام اعمال

كما بلغ مجموع خانة الموردين فى الجانب الدائن من يومية المقبوضات والمدفوعات (جانب المدفوعات) ١٢٠٠٠ جم منها ٣٥٠٠ جم موردى قطـاع عام خـدمات ؟ ٧٠٠٠ جم مـوردى قطاع عام اعمال والبـاقى لمـوردى القطـاع الخاص .

والمطلوب أجراء قيود اليومية اللازمة .

*** قيد المشـتريات مـن المسـتلزمات السـلعية .**

المبلغ	البيان	رقم الحساب
١٥٠٠٠	**من ح/ المستلزمات السلعية**	**ح/١٣٦**
٩٥٠٠	ح/ مخـزن الخـامات	ح/١٣١١
	٧٠٠٠ مخزن خـامات رئيسية	ح/١٣١١١
	٢٥٠٠ مخزن الخامات المسـاعدة	ح/١٣١١٢
١٥٠٠	ح/ مخـزن الوقـود	ح/١٣١٢
١٥٠٠	ح/ مخزن قطع الغيار والمهـمات	ح/١٣١٣
	٥٠٠ مخزن قطع غيار ومواد صيانة	ح/١٣١٣١
	١٠٠٠ مخزن المواد والمهمات المتنوعة	ح/١٣١٣٢
٢٥٠٠	ح/مخزن مواد التعبئة والتغليف	ح/١٣١٤
	١٥٠٠ مخزن مواد مستهلكة	ح/١٣١٤١
	١٠٠٠ مخزن مواد متـداولة	ح/١٣١٤٢
١٥٠٠٠	**الى ح/ المـوردين**	**ح/٢٦١**
	١٢٠٠٠ ح/موردو قطـاع عام	ح/٢٦١١
	٤٥٠٠ خـدمات	ح/٢٦١١١
	٧٥٠٠ اعـمال	ح/٢٦١١٢
	٣٠٠٠ ح/ موردو قطاع خاص	ح/٢٦١٢

اثبات مشتريات المستلزمات السلعية خلال شهر ديسمبر من موردى القطاعات المبينة بعاليه .

*** المرتجعـــات :**

لم يخصص النظام المحاسبى الموحد حساب للمرتجعات من المشتريات او مردودات مشتريات سنوات سابقة اسوة بمعالجته للمبيعات . ويترتب على ذلك ان يتم اجراء قيد عكسى بقيمة المرتجعات فى يومية العمليات المتنوعة وتخصم قيمة المرتجعـات من حسابى الموردين والمخازن .

ويتخذ قيد المرتجعات الشكل الآتى فى الحالة تحت البحث :

٢٢٠٠	**من د/ المـوردين**	**د/٢٦١**
	٧٠٠ د/ موردو قطاع عام ـــ اعمال	د/٢٦١١١
	٥٠٠ د/ موردو قطاع خـاص	د/٢٦١٢
	٢٢٠٠ الى د/ المستلزمات السلعية	**د/١٣١**
	١٠٠٠ د/ مخزن الخامات الرئيسية	د/١٣١١١
	٥٠٠ د/ مخزن مواد ومهمات متنوعة	د/١٣١٣٢
	٥٠٠ مخزن مواد تعبئة وتغليف متداولة	د/١٣١٤٢

اثبات مرتجعات المشتريات من المستلزمات السلعير الـى موردى القطاعات المختلفة خلال شهر ديسمبر ١٩٧٠ .

*** قيـد الســداد للموردين :**

١٢٠٠٠	**من د/ المـوردين**	**د/٢٦١**
	٣٥٠٠ د/ موردو قطاع عام ـــ خدمات	د/٢٦١١١
	٧٠٠٠ د/ موردو قطاع عام اعمال	د/٢٦١١٢
	١٥٠٠ د/ موردو قطاع خاص	د/٢٦١٢
	١٢٠٠٠ الى د/ البنك ـــ تمويل نشاط جارى	**د/١٨٢١**

اثبات الدفعات المسددة للموردين خلال شهر ديسمبر ١٩٧٠ من واقع يوميـة المدفـوعات .

ولا تختلف القيود المتعلقة بشراء بضائع بغرض البيع محليا (ح/٣٤١) عن القيود السابقة الا فيما يتعلق بالجانب المدين من القيد الأول حيث يجعل حساب بضائع بغرض البيع (ح/٣٤) مدينا بدلا من حساب المستلزمات السلعية (ح/ ١٣١) .

ومن الجدير بالذكر ان حساب البضائع بغرض البيع والذى يتحمل بقيمة المشتريات من هذه البضائع (ح/٣٤) هو حساب من حسابات الاستخدامات السلعية. وبالتالى فأن حركة البضائع بغرض البيع خلال العام لا تظهر فى حساب المخزون (ح/١٣١) بل تظهر فى حساب المشتريات . وكان من المستحسن ان تعالج البضاعة بغرض البيع بالطريقة التى تم معالجة المستلزمات السلعية بها فى النظام المحاسبى الموحد ، ويمكن ان يتم ذلك عن طريق توسيط حساب لتكلفة مبيعات بضائع بغرض البيع يحل محل حساب رقم ٣٤ فى الاستخدامات واظهار حركة البضائع بغرض البيع فى حساب المخزون المخصص لها (ح/١٣٥) وهو احد حسابات الميزانية .

وتأسيسا على ذلك فأنه عند شراء بضائع بغرض البيع من السوق المحلى يتم اثبات القيد الآتى :

××××		من ح/ مخزون بضائع بغرض البيع	ح/١٣٥
	××××	الى ح/ الموردين	ح/٢٦١

وعند بيع جزء من البضائع تحول تكلفة الجزء المباع الى حساب تكلفة مبيعات مشتريات بغرض البيع بالقيد الآتى :

×××		من ح/ تكلفة بضائع بغرض البيع	ح/٣٤
	×××	الى ح/ مخزن بضائع بغرض البيع بقيمة تكلفة المبيعات .	ح/١٣٥

والسبب فى تفضيلنا لهذه الطريقة ان مشتريات البضائع بغرض البيع تمثل فى الواقع مستلزمات لعملية المبيعات من هذه البضائع وبالتالى يتعين معالجتها بالطريقة التى تم اتباعها بصدد مستلزمات الانتاج . كما أن اتباع هذه الطريقة يمكن من تحقيق الرقابة على المخزون من هـذه البضائع — وسنناقش الأسس التي اتبعها النظام المحاسبى الموحد والهدف منها بصدد معالجة المشتريات من البضائع بغرض البيع عند التعرض لاثبات حـركة الانتاج التام والبضائع بغرض البيع فيـما بعـد .

المبحث الثـانى

فـى

المشتريات الخارجيـة من المستلزمات

والبضائع بغرض البيـع

تتم عمليات الشراء من دول العالم الخارجى عادة عن طريق اعتمادات مستندية تفتح لدى البنوك المحلية لصالح المورد الاجنبى بقيمة البضـائع المتفق على استيرادها . وقد جرت العادة فى العرف المحاسبى قبل تطبيق النظام المحاسبى الموحد على اجراء قيد نظامى لاثبات التزام الوحدة عند فتح الاعتماد وكذلك فصل قيمة الاعتماد المستندى،وهى القيمة التى تدفع بالعملة الاجنبية،عن التكاليف المحلية والتى تدفع علاوة بالعملة المحلية.وقد غير النظام المحاسبى من ذلك حيث تطلب عدم استعمال الحسابات النظامية كما تطلب الآتى بشأن الاعتمادات المستندية المخصصة لشراء بضائع :

« يظهر الحساب (حساب اعتمادات مستندية لشراء بضائع — ح/١٣٦١) »
« تكلفة المشتريات المستوردة من تاريخ فتح الاعتماد حتى الاستلام النهائى »
« بالمخازن بدون الرسوم الجمركية ، ويجعل مدينا بكافة مصروفات فتح »
« الاعتماد وتعديله ومد أجله وعمولة البنك والدفعات من الاعتماد ومقابل »

« الشحن والنولون واقساط التأمين على البضائع ومصروفات مخزن الاستيداع »
« ومصروفات النقل لمخازن الوحدة .... » (١) .

كما خصص النظام المحاسبى الموحد حسابا مساعدا (ح/٢٥٣) للبنوك الدائنة مقابل اعتمادات مستندية ورد شرحه بالنظام كالآتى :

« يظهر قيمة الاعتمادات المستندية التى تم تمويلها بمعرفة البنك، ويجعل »
« دائنا بقيمة الاعتماد المستندى الذى تم تمويله بمعرفة البنك (ح/١٣٦١) »
«ويجعل مدينا بقيمة المبالغ التى تستقطع من الحساب الجارى بالبنك » (٢)

ولما كان اعداد الموازنة النقدية يتطلب ضرورة توسيط حساب الموردين فيما يتعلق بالمشتريات بأنواعها المختلفة من المستلزمات والبضائع فانه يتعين علينا الالتزام بذلك عند معالجة المشتريات من الخارج عن طريق اعتمادات مستندية .

مثـــال :

طلبت شركة كفر الدوار للنسيج وتجارة الاقمشة من بنك الاسكندرية اتخاذ الاجراءات اللازمة لفتح اعتمادين مستنديين احدهما بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه لاستيراد خيوط صوف مزو نمرة ٣٠٥ من انجلترا لاستعمالها فى خلطة الاقمشة الصوفية دبلكس المنتجة للتصدير والثانى بمبلـــغ ٢٠٠٠٠ جنيـــه لاستيراد اقمشة صناعية لبيعها فى السوق المحلى وذلك بموجب خطـــاب الشركة للبنك المؤرخ ١٩٧١/١/١٣ . وبتاريخ ١٩٧١/١/٢٥ تسلمت الشركة خطابا من البنك يفيد بموافقة مراقبة النقد على فتح الاعتمادين . واليـــك باقى البيانات المتعلقة بهذين الاعتمادين :

١٩٧١/١/٢٨ : تسلمت الشركة اشعارا من البنك يفيد بفتح الاعتماد المستندى رقم ١٠٠١ لاستيراد خيوط الصوف نمرة ٣٠٥ وقد بلغت تكاليف

---

(١) النظام المحاسبى الموحد الجزء الأول ص ٦٦ .
(٢) المرجـــع السابق ص ٧٥ .

فتح الاعتماد ٤٠ جنيهـا كما يفيد بفتح الاعتماد المستندى رقم ٢٠٠٠٢ لاستيراد الأقمشة الصناعية وقد بلغت تكاليف فتح الاعتماد ٢٠ جنيها .

١٩٧١/٢/١٥ : تسلمت الشركة اشعارا من البنك يفيد بتحريل المبالـغ الآتية مقابل مستندات شحن الدفعة الأولى من البضائع المستوردة .

٢٥٠٠٠ جنيه ــ اعتماد مستندى رقم ١٠٠٠١

١٥٠٠٠ جنيه ــ اعتماد مستندى رقم ٢٠٠٠٢

١٥٠ جنيه ــ عمولة ومصاريف البنك عن تحويل المبالـغ الموضـحة

٩٠ جنيه اعتماد ١٠٠٠١

٦٠ جنيه اعتماد ٢٠٠٠٢

١٩٧١/٢/٢٢ : ذهب مندوب المشتريات للدائرة الجمركية للتخليص على البضائع الواردة وتم تقدير الرسوم الجمركية كالآتى :

٢٥٠٠ جنيه عن بضائع الاعتماد ١٠٠٠١

٥٠٠٠ جنيه عن بضائع الاعتماد ٢٠٠٠٢

١٩٧١/٢/٢٥ : تسلمت الشركة اشعارا من البنك يفيد سداد فاتورة الشحن المتعلقة بالواردات لحساب الشركة العربية للملاحة وبيانها .

١٢٠٠ جنيه شحن وتفريغ بضائع الاعتماد المستندى رقم ١٠٠٠١

٧٠٠ جنيه شحن وتفريغ بضائع الاعتماد المستندى رقم ٢٠٠٠٢

١٩٧١/٢/٢٧ : تم التخليص على البضاعة وشحنها لمخازن الشركة وقد بلغت مصاريف النقل وتأمين النقل البرى على البضاعة ٥٠٠ جم بيانها كالآتى:

٣٠٠ جنيه نقـل بضائع الاعتماد ١٠٠٠١

١٠٠ جنيه نقـل بضائع الاعتماد ٢٠٠٠٢

٥٠ جنيه تأمين على بضائع الاعتماد ١٠٠٠١

٥٠ جنيه تامين على بضائع الاعتماد ٢٠٠٠٢

١٩٧١/٢/٢٨ : ورد من البنك اشعار خصم على الحساب الجارى بـ تمويل نشاط جارى بيانه كالآتى :

٢٠٫٠٠٠ جنيه لحساب الاعتماد المستندى رقم ١٠٠١

١٥٫٠٠٠ جنيه لحساب الاعتماد المستندى رقم ٢٠٠٢

١٩٧١/٣/٥ : تسلمت الشركة اخطارا من البنك يفيد تحويل رصيد الاعتمادين للخارج وقد بلغت عمولة البنك ومصاريف التحويل ٤٠ جنيهـا للاعتماد رقم ١٠٠١ و ٢٠ جنيها للاعتماد رقم ٢٠٠٢ .

١٩٧١/٣/١٠ : تم التخليص على البضائع الواردة ونقلها الى مخازن الشركة مقابل ما يأتى :

١٥٠٠ جنيه رسوم جمركية اعتماد ١٠٠١

٢٠٠٠ جنيه رسوم جمركية اعتماد ٢٠٠٢

٤٥ جنيه مصاريف نقل بضائع اعتماد ١٠٠١ والتأمين عليها من الدائرة الجمركية لمخازن الشركة .

٥٠ جنيه مصاريف نقل بضائع اعتماد ٢٠٠٢ والتأمين عليها من الدائرة الجمركية لمخازن الشركة .

١٩٧١/٣/١١ : سدد البنك فاتورة الشحن الخاصة بالشركة العربية للملاحة وبيانها :

١٢٠٠ جم عن بضائع الاعتماد ١٠٠١

٣٠٠ جم عن بضائع الاعتماد ٢٠٠٢

١٩٧١/٣/٣٠ : ورد اشعار من البنك يفيد الخصم على الحساب الجارى ـ تمويل نشاط جارى بقيمة رصيد الاعتمادين .

والمطلوب اجراء القيود اللازمة لاثبات المعاملات المذكورة بعاليه .

*** اخطار موافقة مراقبة النقد على فتح الاعتمادات (١٩٧١/١/٢٥) .**

لا يترتب على ذلك اى قيود دفترية حيث يتطلب النظام المحاسبى الموحد عدم استخدام حسابات نظامية .

*** ورد اخطار البنك بفتح الاعتمادات واثبات المصاريف (١٩٧١/١/٢٨) :**

لا يترتب على مجرد فتح الاعتماد ايه قيود وذلك للسبب الموضح بعاليه ويحمل حساب الاعتماد بمصاريف الفتح طبقا لمتطلبات النظـــام المحاســـبى الموحـــــــد .

ويـــكون القيـــد كالآتـــى :

٦٠		**من د/ اعتمادات مستندية لشراء بضائع**	**د/ ١٣٦**
		د/ اعتمادات مستندية	د/ ١٣٦١
	٦٠	**الى د/ المــــــوردين**	**د/ ٢٦١**
		د/ موردو قطاع عام — اعمال	د/ ٢٦١١٢
		اثبات استحقاق مصاريف فتح الاعتمادين رقم ١٠٠١، ٢٠٠٢ وذلك بمعدل ٤٠ جنيه للاعتماد الأول و٢٠ جم للاعتمـــاد الثـــانى .	

ويلاحظ اننا لم نقيد القيمه خصما على الحســـاب الجارى للبنك وذلك وفاء لمتطلبات النظام المحاسبى الموحد كما لو نقم بتوسيط حســـاب البنك جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية بد/ ٢٥٣ حيث تم تحديد الغـــرض من هذا الحساب بجعل دائنا بما يتم تمويله من الاعتمادات ومدينا بما يتم خصمه من الحساب الجارى مقابل هذا التمويل .

ولا تعتبر مصاريف فتح الاعتماد من عمليات تمويل الاعتماد .

وعند خصم قيمة المصروفات من الحساب الجارى تم اجراء القيد الآتى:

٦٠		**من د/ الموردين**	**د/ ٢٦١**
		د/ موردو قطاع عام — اعمال	د/ ٢٦١١٢
	٦٠	**الى د/البنك — تمويل نشاط جارى**	**د/١٨٢١**

سداد اشعار البنك رقم ـــــ الخاص بمصاريف فتح الاعتمادين رقم ١٠٠١ ، ٢٠٠٢ وذلك خصما على حســابنا الجارى .

* **اثبات الدفعات التى يقوم البنك بتحويلها للخارج (١٩٧١/٢/١٥) .**

تتطلب ضرورة توسيط حساب الموردين اثبات الدفعات التى يقوم البنك بتحـويلها للخارج بقيدين :

* **الاســـــــــتحقاق :**

٤٠١٥٠ **من ح/ اعتمادات مستندية لشراء البضائع ح/ ١٣٦**

ح/ اعتمادات مستندية ح/ ١٣٦١

٤٠١٥٠ **الى ح/ الموردين ح/٢٦١**

٤٠٠٠ ح/ موردو الخارج ح/ ٢٦١٣

١٥٠ ح/ موردو قطاع عام ـ اعمال ح/ ٢٦١١٢

اثبات استحقاق الدفعــات المحولة مـــن الاعتماديـــن ١٠٠١ ، ٢٠٠٢ لموردى الخارج وعمولة ومصـــاريف التحويل الخاص بالبنك .

---

* **الســــــــداد :**

٤٠١٥٠ **من ح/ الموردين ح/ ٢٦١**

٤٠٠٠ ح/ موردو الخارج ح/ ٢٦١٣

١٥٠ ح/ موردو قطاع عام ـ اعمال ح/ ٢٦١١٢

الـــى مـــذكورين :

٤٠٠٠ **الى ح/ البنك ـ جارى دائـــن مقابـــل اعتمـــادات مستنديـــة ح/ ٢٥٣**

١٥٠ الى ح/ البنك – تمويل نشاط جارى ح/١٨٢١
اثبات تحويل الدفعة الأولى من الاعتمادين ١٠٠٠١ ،
٢٠٠٠٢ وسداد مصاريف وعمولة التحويل

*** استحقاق الرسوم الجمركية (١٩٧١/٢/٢٢) :**

قسم النظام المحاسبى الموحد حساب الاعتمادات المستندية لشراء بضائع (ح/ ١٣٦) الى حسابين :

حساب الاعتمادات المستندية والسابق شرحه (ح/ ١٣٦١) .

وحساب الرسوم الجمركية (ح/ ١٣٦٢) وقد خصص هذا الحساب لاظهار قيمة الرسوم الجمركية الخاصة بالبضائع المستوردة .

وعند تقدير الرسوم الجمركية على الواردات يتم اثبات استحقاقها باجراء القيد الآتى :

٧٥٠٠ من ح/ اعتمادات مستندية لشراء بضائع ح/ ١٣٦
ح/ الرسوم الجمركية ح/ ١٣٦٢
٧٥٠٠ الى ح/ دائنين متنوعين ح/ ٢٦٣
ح/ مصلحة الجمارك – رسوم جمركية
على بضائع مستوردة ح/٢٦٣٣٣٢
اثبات استحقاق الرسوم الجمركية على الرسائل
الواردة من بضائع الاعتمادين ١٠٠٠١ ، ٢٠٠٠٢ .

*** سداد فواتير الشحن من بلد المورد لميناء الوصول : (١٩٧١/٢/٢٥)**

قد يكون سعر استيراد البضائع متضمنا لمصاريف الشحن والنقل من بلد المورد لميناء الوصول أو قد يكون السعر تسليم ميناء الشحن وفى هذه الحالة الاخيرة قد يتكفل المورد بشحن البضائع بمعرفته على أن يتم سداد مصاريف الشحن بالعملة الاجنبية لشركة الشحن مباشرة ويقتضى ذلك تحديد قيمة الاعتماد بحيث تغطى مصاريف النقل والشحن بجانب ثمن البضاعة،كما قد يتم التعاقد مع احدى شركات الملاحة المحلية لشحن ونقل

البضائع مقابل دفع المصاريف بالعملة المحلية (١) .

وفى حالة سداد مصاريف الشحن بالعملة الأجنبية يتم اجراء القيدين الآتيـــــين :

١٩٠٠		من د/ اعتمادات مستندية لشراء بضائع	د/ ١٣٦
		اعتمادات مستندية	د/ ١٣٦١
	١٩٠٠	الى د/ المــوردين	د/ ٢٦١
		د/ موردو الخـــارج	د/ ٢٦١٣
		اثبات استحقاق فواتير النقل والشـــحن من الخارج	

١٩٠٠		من د/ الموردين	د/ ٢٦١
		د/ موردو الخـــارج	د/ ٢٦١٣
	١٩٠٠	الى د/ البنك ــ جارى دائن مقابل اعتمادات مســـتندية	د/ ٢٥٣
		اثبات ســـداد مصاريف نقل وشحن البضـــائع مـــن الخـــارج .	

وفى حالة سداد مصاريف الشحن بالعملة المحلية (وهى ما نفترضه لاستكمال المثال) يجرى اثبات القيدين الآتيين :

١٩٠٠		من د/ اعتمادات مستندية لشراء بضائع	د/ ١٣٦
		د/ اعتمادات مســـتندية	د/ ١٣٦١
	١٩٠٠	الى د/ المـــوردين	د/ ٢٦١
		د/ موردو قطاع عام ــ اعمال	د/ ٢٦١١٢
		اثبات استحقاق مصاريف النقل والشحن من الخارج .	

---

(١) طبقا للنظام الجارى فى جمهورية مصـــر العربية يكون الشحن عن طريق الشركة العربية للملاحة البحرية .

١٩٠٠	من د/ الموردين	د/٢٦١
	د/ موردو قطاع عام	د/ ٢٦١١
١٩٠٠	الى د/ البنك تمويل نشاط جارى	د/١٨٢١
	اثبات السداد .	

* التخليص على البضاعة ونقلها واستلامها بمخازن الوحدة: (٧١/٢/٢٧)
* سداد الرسوم الجمركية :

٧٥٠٠	من د/ دائنين متنوعين	د/٢٦٣
	د/ مصلحة الجمارك — رسوم جمركية على بضائع مستوردة	د/٢٦٣٣٣٢
٧٥٠٠	الى د/ البنك — تمويل نشاط جارى	د/١٨٢١
	اثبات سداد الرسوم الجمركية المستحقة على رسالة البضائع الواردة من انجلترا .	

* اثبات استحقاق مصاريف النقل والشحن والتامين فى الداخل :

٥٠٠	من د/ اعتمادات مستندية لشراء بضائع	د/١٣٦
	د/ اعتمادات مستندية	د/ ١٣٦١
٥٠٠	الى د/ الموردين	د/٢٦١
	د/ موردو قطاع خاص	د/٢٦١٢

* اثبات استلام البضاعة بالمخازن :

	من مذكورين :	
٢٩١٦٥	من د/ مستلزمات سلعية	د/١٣١
	د/ مخزن الخامات الرئيسية	د/ ١٣١١١
٢٠٩٢٥	من د/مشتريات بغرض البيع — خارجية	د/٣٤٢

٥٠٠٩٠ الى ح/ اعتمادات مستندية لشراء بضائع ح/١٣٦

٢٥٩٠، ح/اعتمادات مستندية ح/١٣٦١

٧٥٠٠ ح/ رسوم جمركيـــة ح/١٣٦٢

اثبات استلام البضاعة الواردة تحت الاعتماد المستندى رقم ١٠٠٠١ ، ٢٠٠٠٢ كدفعة اولى.وبيان القيمة كالآتى :

اعتماد ١٠٠٠١ جنيه	اعتماد ٢٠٠٠٢ جنيه	
٠٠٠٢٥	٠٠٠١٥	مصاريف فتح الاعتماد
٢٥٠٠٠	١٥٠٠٠	تمويل الاعتماد
٠٠٠٩٠	٠٠٠٦٠	مصاريف البنك
٠١٢٠٠	٠٠٧٠٠	مصاريف النقل والتامين فى الخارج
٠٠٣٥٠	٠٠١٥٠	مصاريف النقل والتامين فى الداخل
٢٦٦٦٥	١٥٩٢٥	اعتمادات مستندية
٠٢٥٠٠	٠٥٠٠٠	رسوم جمركيـــة
٢٩١٦٥	٢٠٩٢٥	المجموع

* استقطاع مبالغ من الحساب الجارى عن تمويل اعتمادات مستندية (١٩٧١/٢/٢٨) :

عند استقطاع مبلغ من الحساب الجارى مقابل ما تم تمويله عن دفعات

عن اعتمادات مستندية يجب توسيط حـ/ البنك جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية (حـ/٢٥٣) ويتم اثبات القيـد الآتى :

٣٥٠٠٠ من حـ/البنك ــ جارى مقابل اعتمادات مستندية حـ/٢٥٣

٣٥٠٠٠ الى حـ/ البنك تمويل نشاط جارى حـ/١٨٢١

.. قيمة المبالغ المخصومة من حسابنا الجارى ــ تمويل نشاط جارى مقابل تمويل الاعتمادين المستندين رقـم ١٠٠٠١، ٢٠٠٠٢ اشعار البنك بتاريخ٢٨/٢/١٩٧١ .

ويتم اجراء القيود الآتية لاثبات باقى العمليات المتعلقة بالاعتمادات فى المثـال السـابق .

* ٥/٣/١٩٧١ :

٢٠٠٦٠ من حـ/ اعتمادات مستندية لشراء بضائع حـ/١٣٦

حـ/ اعتمادات مستندية حـ/ ١٣٦١

٢٠٠٦٠ الى حـ/ المـوردين حـ/٢٦١

٢٠٠٠٠ حـ/ موردى الخارج حـ/ ٢٦١٣

٦٠ حـ/ موردى قطاع عام ــ اعمال حـ/٢٦١١٢

. اثبات استحقاق الدفعات المحولة من الاعتمادين ١٠٠٠١ و ٢٠٠٠٢ ومصـاريف البنـك .

٢٠٠٦٠ من حـ/ المـوردين حـ/٢٦١

٢٠٠٠٠ حـ/ موردى الخارج حـ/ ٢٦١٣

٦٠ حـ/ موردى قطاع عام اعمال حـ/٢٦١١٢

الـى مذكـورين :

٢٠٠٠٠ حـ/ البنك ــ جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية حـ/٢٥٣

٦٠ حـ/ البنـك ــ تمويل نشـاط جـارى حـ/١٨٢١

اثبات تحويل رصيد الاعتمادين ١٠٠١ و ٢٠٠٢
وخصم مصاريف التمويل على حسابنا الجارى .

---

* ١٩٧١/٣/١٠ :

٣٥٦٥	من ح/ اعتمادات مستندية لشراء بضائع	ح/١٣٦
	٦٥ ح/ اعتمادات مستندية	ح/ ١٣٦١
	٣٥٠٠ ح/ رسوم جمركية	ح/١٣٦٢
	الى مذكورين :	
	٣٥٠٠ ح/مصلحة الجمارك – رسوم جمركية على بضائع مستوردة	ح/٢٦٣٣٣٢
	٦٥ ح/ موردى قطاع خاص	ح/٢٦١٢

اثبات استحقاق الرسوم الجمركية ومصاريف النقل والتامين من الدائرة الجمركية على بضائع الاعتمادين ١٠٠١ ، ٢٠٠٢ .

من مذكورين :

٣٥٠٠	ح/ مصلحة الجمارك رسوم جمركية	ح/٢٦٣٣٣٢
٦٥	ح/ موردى قطاع خاص	ح/٢٦١٢
	٣٥٦٥ الى ح/ البنك – تمويل نشاط جارى	ح/١٨٢١

سداد الرسوم الجمركية ومصاريف النقل المستحقة

---

* ١٩٧١/٣/١١ :

١٥٠٠	من ح/ اعتمادات مستندية لشراء بضائع	ح/١٣٦
	ح/ اعتمادات مستندية	ح/ ١٣٦١

١٥٠٠ الى ح/ المـــوردين **ح/٢٦١**

ح/ موردى قطاع عام اعمـــال ح/٢٦١١٢

اثبات استحقاق مصاريف الشحن والنقل من الخارج .

١٥٠٠ من ح/ المـــــوردين **ح/٢٦١**

ح/ موردى قطاع عام اعمال ح/٢٦١١٢

١٥٠٠ الى ح/ البنـــك ـــ تمويل نشاط جارى **ح/١٨٢١**

اثبات سداد مصاريف الشحن والنقل من الخارج .

مـــن مذكـــــورين :

١٧٨٠٠ ح/ مستلزمات سلعيـــة **ح/١٣١**

ح/ مخزن خامات رئيسية ح/ ١٣١١

٧٣٤٥ ح/مشتريات بغرض البيع ـــ خارجية **ح/٣٤٢**

٢٥١٤٥ الى ح/ اعتمادات مستندية لشراء بضائع **ح/١٣٦**

٢١٦٤٥ ح/ اعتمادات مستندية ح/ ١٣٦١

٣٥٠٠ ح/ رسوم جمركية ح/ ١٣٦٢

اثبات استلام البضاعة الواردة تحت الاعتمادين ١٠٠٠١ و ٢٠٠٠٢ .

*** ١٩٧١/٣/٣٠ :**

٢٥٠٠٠ من ح/ البنـــك ـــ جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية **ح/ ٢٥٣**

٢٥٠٠٠ الى ح/ البنك ـــ تمويل نشاط جارى **ح/١٨٢١**

قيمة ما خصم من حسابنا الجارى لتحـــويل ارصـــدة الاعتمادين ١٠٠٠١ ، ٢٠٠٠٢ .

الفصل الخامس

فى

الأجـــــــــــور

تمثل الاجور من وجهة النظر الاقتصادية احد المكونات الرئيسية للدخل القومى وعائد احد عوامل الانتاج وهو العمل . كما تمثل الأجـور الجـزء الاكبر من دخول القطاع العائلى والذى يتم تخصيصها بمعرفة القطاع علـى بنود الانفاق على السلع والخدمات المختلفة ومدخرات القطاع . ولقد عنى النظام المحاسبى الموحد بتقسيم الأجور بالصورة التى يمكن معها خدمة المحلل الاقتصادى والمحاسب القومى ولذلك تطلب ضرورة التمييز بين العناصر الآتية:

١ ــ الاجـور النقدية	وخصص لها	حـ/٣١١
١ ــ المزايا العينيـة	وخصص لها	حـ/٣١٢
٣ ــ التامينات الاجتماعية	وخصص لها	حـ/٣١٣

وسنتناول الاثبات الدفترى لكل من هذه العناصر فيما يلى :

المبـحث الأول

فـى

الاجـــور النقديـــة

تشمل الأجور النقدية كل ما يستحق دفعه نقدا للعاملين (سواء كان ذلك بطريق مباشر كصافى الاجور او بطريق غير مباشر كالاستقطاعات المختلفة) بالوحدة الاقتصادية مقابل خدمات عملهم المؤداة لهذه الوحدة . ويعتبر من الاجور النقدية اجور الوظائف الدائمة والمكافآت الشاملة وتكاليف المعارين

الذين تتحمل الوحدة بأجورهم وتكاليف الاجازات الدراسية والمنح التدريبية والمكافآت والرواتب والبدلات (١) .

ولا يحصل العامل فى العادة على اجمالى اجره النقدى بل يتم خصم جزء منه مقابل بعض او كل العناصر الآتية :

١ ــ الضريبة على كسب العمل وضرائب الدفاع والدمغة ح/٢٦٣٢١١
٢ ــ اشتراك العامل فى مؤسسة التأمينات الاجتماعية ح/٢٦٣٥١
٣ ــ اشتراك العامل فى الادخـــار ح/٢٦٣٥٣ (٢)
٤ ــ ما يتم احتجازه من الأجر لحساب الغير ح/٢٧٣١
٥ ــ ما يتم استقطاعه لسداد سلفيات العامل من الوحدة ح/١٦٣٢

وقد تطلب النظـــام المحاسبى الموحـــد استخدام سجل خاص يبين فيه مصادر الاجور (نقدية ، عينية ... الخ) وكذلك سجل خاص يبين كيفية توزيع الاجور النقدية والعينية والتأمينات الاجتماعية على حسابات مراقبة المراكز الخمسة مع بيان عدد العاملين فى كل مركز .

وفيما يلى القيود الدفترية المتعلقة باستحقاق وصرف الاجور للعاملين :

مثـــــــال :

بلغ اجمالى كشف الاجور المستحقة عن شهر مارس بالمراكز المختلفة ما يأتـــــى :

---

(١) انظر ص ٨٤ ــ ٨٥ من النظام المحاسبى الموحد ــ الجزء الأول ــ لبيان محتويات كل من هذه العناصر .

(٢) اضيف هذا الحساب بمنشور تفسيرى رقم ٢ لسنة ١٩٦٨ بقرار من اللجنـــة الفنيـــة الدائمـــة .

مراكز الانتاج	٢٥٣٠٠ جم
مراكز الخدمات الانتاجية	٨٧٠٠
مراكز الخدمات التسويقية	٣٢٠٠
مراكز الخدمات الادارية والتمويلية	٤٨٠٠
مراكز العمليات الراسمالية	٥٠٠٠
المجمـــــوع	٤٧٠٠٠ جم

واذا علمت : (المعدلات افتراضية)

ان معدل ضريبة كسب العمل ٥ر٢ ٪

ان معدل ضريبة الدفـــاع ٥ر٢ ٪

ان معدل حصة العامل فى التأمينات الاجتماعية ٥٪ واشتراك الادخار ٥ر٢٪
ان مجموع المبالغ المستحقة على العاملين مقابل شتراكات نقابية ومشتريات من الغير واحكام نفقات هو ٢٣٠٠ جم .
ان مجموع اقساط السلف المستحقة على العاملين عن الشهر هو ٧٠٠ جم
والمطلوب اجراء القيود الدفترية اللازمة لأثبات استحقاق ودفـع الأجـور وسداد الاستقطاعات المحتجزة للجهات المختلفة .

١ ـ اثبـات استحقاق الأجـور :

عند استحقاق الأجور يتم اثبات القيد الآتى :

٤٧٠٠٠	**من د/ الاجور النقدية**	**د/٣١١**
	الـى مذكـــورين :	
٣٣٤٢٥	**الى د/مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة**	**د/٢٧٤**
	د/اجور مســتحقة	**د/٢٧٤١**

١٠٥٧٥ الى د/ دائنين متنوعين **د/٢٦٣**

٧٠٥٠ د/مصلحة الضرائب — كسب

عمل ودفاع ودمغة د/٢٦٣٢١١

٢٣٥٠ د/الهيئة العامة للتأمينات

الاجتماعية — جارى د/٢٦٣٥١

١١٧٥ د/الهيئة العامة لتأمينات

الاجتماعية — مقابل ادخار د/٢٦٣٥٣

٢٣٠٠ الى د/ ارصدة دائنة اخرى **د/٢٧٣**

د/دائنون بمبالغ مستقطعة من عاملين د/٢٧٣١

٧٠٠ الى د/مدينين متنوعين **د/١٦٣**

د/سلف للعاملين د/١٦٣٢

اثبات استحقاق الاجور عن شهر مارس

من واقع كشف الاجور والاستقطاعات

هذا ويتم توزيع الاجور بيانيا على حسابات مراقبة المراكز الخمسة ويظل حساب الاجور مفتوحا حتى تتم تسويته مع حساب العمليات الجارية فى نهاية العام .

ويلاحظ فى المثال الموضح بعاليه ان جزءا من هذه الاجور يتعلق بعمليات راسمالية وليس بالعمليات الجارية المتعلقة بالنشاط الصناعى او التجارى للوحدة .

وقد جرى العرف المحاسبى فى هذه الحالة على تحميل حساب العمليات الراسمالية الخاص بقيمة الأجور . ولكن النظام المحاسبى الموحد اقتضى قيد عناصر التكلفة على الحسابات الفرعية الخاصة بها (ففى هذه الحالة تحمل اجور مراكز العمليات الراسمالية على حساب الاجور (د/٣١) على أن يتم

حصر تكلفة الاصل المنشأ ويجعل الاصل مدينا وحساب مشغولات داخلــة تامة بالتكلفة دائنـا (ح/٤١٥) .

٢ ــ اثبــات دفــع الاجــــور :

عندما يتم صرف الاجور يتم اثبات القيد الآتى :

٣٣٤٥٢ من ح/مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة ح/٢٧٤
ح/اجور مستحقة ح/٢٧٤١
٣٣٤٢٥ الى ح/الصــــندوق ح/١٨١
او الى ح/ البنك ــ تمويل نشاط جارى ح/١٨٢١
اثبات سداد الاجور المستحقة عن شهر مارس

(ويرد هذا القيد عادة ضمن عناصر القيد الشهرى لملخص يومية المدفوعات)

---

٣ ــ اثبات سداد المبالغ المستقطعة من العاملين :

عندما يتم سداد المبالغ المستقطعة من اجور العاملين يجرى اثبات القيدالآتى:

مــن مذكــــورين :
١٠٥٧٥ من ح/دائنين متنــوعين ح/٢٦٣
٧٠٥٠ ح/مصــلحة الضرائب ــ كسب
عمل ودفاع ودمغة ح/٢٦٣٢١١
٢٣٥٠ ح/الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية
ــ جارى . ح/٢٦٣٥١
١١٧٥ ح/ الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية
مقابل ادخــــار ح/٢٦٣٥٣
٢٣٠٠ من ح/ارصدة دائنة اخرى ح/٢٧٣
ح/دائنون بمبالــغ مستقطعة من عاملين ح/٢٧٣١

١٢٨٧٥	الى د/البنك ـــ تمويل نشاط جارى	د/١٨٢١

اثبات سداد استقطاعات اجور العاملين عن المدة . . .
بموجب شيك رقم . . . على بنك . . .

٤ ـــ مرتجعـــات الاجـــور :

قـــد لا يتقدم بعض العاملين لصـــرف اجورهم فى المواعيد المخصصة للصرف وذلك لغيبهم عن العمل او لأى سبب من الأسباب ويقتضى الأمر فى هده الحالة توريد الاجور التى لم تصرف للخزينة لحين استلامها بمعرفـــة اصحابها ويتم ذلك بالقيد الآتى :

xxx		من د/ الصـــــندوق	د/١٨١
	xxx	الى د/ الارصـــدة الدائنة الاخرى	د/٢٧٣
		د/ارصدة دائنة متنوعة	د/٢٧٣٣

توريد الأجور التى لم يتم صرفها للعاملين بعد وتعليتها لحساب الارصدة الدائنة المتنوعة لحين صرفها .

٥ ـــ تسوية حســـاب الاجور فى نهايـــة العـــام :

لم يختلف النظام المحاسبى الموحد عن العرف المحاسبى السائد بشأن تحميل السنة المالية بما يخصها من نفقات وايرادات بصرف النظر عن واقعة الدفع او التحصيل وغالبا ما تتداخل فترات دفع الاجور بحيث لا تتمشى مع اشهر السنة وبالتالى فانه فى نهاية العام يجب تسوية حساب الاجور ليمثل ما يخص العام من اجور مقابل خدمات تم تأديتها فعلا للوحدة الاقتصاديـــة ولكنها لم تصرف بعد . وبذلك يصبح حساب الاجور معدا للاقفال فى حساب العمليات الجارية (وهو حساب النتيجة الرئيسى فى النظام المحاسبى الموحد وسيرد شرحه فيما بعد) .

ولا يختلف قيد استحقاق الاجور فى نهاية العام عن القيد السابق .

ويقفل حساب الاجور فى حساب العمليات الجارية (ح/٢٨١) بجعل حساب الاجور دائنا وحساب العمليات الجارية مدينا .

٦ ــ معالجة الاخطاء فى صرف واحتساب الاجور :

قد تحدث أخطاء فى احتساب اجور العاملين او عند صرفها مما يؤدى الى صرف الاجور بالنقص او بالزيادة . وفى حالة صرف الاجور بالنقص لا تختلف القيود عن قيود الاستحقاق والصرف السابقة حيث يجعل حساب الاجور مدينا وحساب المصروفات الجارية والتخصيصية المستحقة وحسابات الاستقطاعات المختلفة دائنا بقيمة الفرق ثم تجرى قيود الصرفكالعادة وتتبع هذه الطريقة اذا تم اكتشاف الخطأ فى نفس السنة المالية .

اما اذا تم اكتشاف الخطأ فى فترة مالية لاحقة وكان الخطأ بالنقص فان القيد يكون كالآتى فى الفترة المالية الذى تم اكتشاف الخطأ فيها :

xxx	من ح/ مصروفات سنوات سابقة	ح/٣٦٥
	الــى مذكــــــــــــورين :	
xx	ح/الاجور المستحقة	ح/٢٧٤١
xxx	ح/ (حسابات الاستقطاعات المختلفة)	ح/٠٠٠

ويثبت قيد الدفع كالعادة .

اما اذا كان الصرف بالزيادة فأن الزيادة تعتبر بمثابة سلفة للعامل يتم استقطاعها من اجوره المستحقه عن الفترات التالية لاكتشاف الخطأ اذا لم يقوم العامل بسدادها نقداً عند المطالبة بها . وقد يكتشف الخطأ فى نفس السنة المالية او فى سنوات لاحقة . وفى الحالة الأولى يتم اثبات القيدالآتى:

xxx	من ح/ مدينين متنوعين	ح/١٦٣ (١)

(١) يمكن تحميل القيمة على حساب الارصدة المدينة الأخرى (ح/١٧٢) بدلا من حساب المدينين المتنوعين ـــ سلف للعاملين .

	د/سلف للعاملين	١٦٢٢/د
× × ×	الى د/ الأجور النقدية	٣١١/د
	بقيمة الخطأ .	

وفى الحالة الثانية يتم اثبات القيد الآتى :

× × ×	من د/ مدينين متنوعين	١٦٣/د
× × ×	د/سلف للعاملين	١٦٢٢/د
× × ×	الى د/ ايرادات سنوات سابقة	٤٤٤/د

المبحث الثانى

فى

المزايا العينية والتأمينات الاجتماعية

اولا : المزايا العينية

وتشمل المزايا العينية صافى تكلفة الاغذية والملابس التى تصرف للعاملين وصافى تكلفة نقل العاملين وتكاليف العلاج الطبى والخدمات الثقافية والاجتماعية والرياضية وتكاليف السكن المجانى واية مزايا عينية اخرى .

ويجب مراعاة الآتى بصدد المزايا العينية :

١ ـ انها تشمل صافى تكلفة السلعة او الخدمة المقدمة للعاملين اى بعد خصم مساهمة العاملين فى تكلفة السلعة او الخدمة .

٢ ـ انها لا تحتوى على السلع والخدمات التى تستلزمها طبيعة العمل كالملابس الواقية والوجبات الغذائية ببعض الصناعات التى تلزم للحفاظ على صحة العمال ووقايتهم من اخطار الصناعة وتكاليف نقل العمال من مراكز التجمع الى مقر الوحدة حيث نعتبر هذه من عناصر المستلزمات المختلفة .

وتقوم الوحدة الاقتصادية بتقديم المزايا العينية اما بواسطة الغير او عن طريق اجهــزة الوحــدة .

« وفى الحالتين تحمل المزايا العينية بالمصروفات والتكاليف سواء كانت »
« اجور تصرف لعاملين مخصصين لخدمة مجموع العاملين كاجر الاطباء ، »
« واجور السائقين لسيارات نقل العاملين،والمستلزمات السلعية المشتراه »
« خصيصا لخدمة العاملين والمستلزمات الخدمية والمصروفات الجــارية »
« المتعلقة بالمزايا العينيــة » (١) .

وسنقوم بمعالجة الاثبات الدفترى للمزايا العينية الذى يتم تقديمها بكل من الطــريقتين :

١ ــ تقديم المزايا العينيــة بواسطة الغــير :

ويتم توسيط حساب الموردين فى هذه الحالة لاثبات استحقاق تكــلفة المزايا العينية (ويرى البعض توسيط حساب الاجور المستحقة ــ ولكننــا نؤيد اتباع طريقة توسيط حساب الموردين اسوة بما حدث بصدد الحصول على سلع وخدمات اخرى من الغير) .

ويكون قيد الاستحقاق فى هذه الحالة كالآتى :

xxx		من حـ/ الاجــــور	حـ/٣١
		حـ/ مزايــا عينيــة	حـ/٣١٠٢
	xxx	الى حـ/ المــوردين	حـ/٢٦١
		اثبات استحقاق فواتير موردى المزايا العينيــة المقــدمة للعــاملين عن الفتــرة	

(١) النظام المحاسبى الموحد ــ الجزء الاول ــ ص ٨٣ .

وعند خصم مساهمة العاملين فى المزايا العينية يجرى اثبات القيد الآتى :

xxx	**من د/ الاجـــور**	**د/٣١**
	د/ الاجـور النقـدية	د/٣١١
	الى مذكـــورين	
xxx	**د/الاجـور المسـتحقة**	**د/٢٧٤١**
xxx	**د/ الاجـــور**	**د/٣١**
	د/ المزايـا العينيـة	د/٣١٢
	د/	

ويجعل حساب الاجور النقدية مدينا وحساب المزايـا العينية دائنة بقيمة مساهمة العاملين فى تغطية تكاليف المزايـا العينيـة .

ويتم اثبات قيد الدفع للموردين كالعادة عن طريق جعل حساب الموردين مدينا وحساب البنك تمويل نشاط جارى دائنا .

٢ ــ تقديم المزايا العينية عن طريق اجهزة الوحـدة :

بعد حصر تكلفة المزايا العينية من عناصر التكاليف المختلفة (مثل اجور العاملين فى مراكز الخدمات الاجتماعية والمستلزمات السلعية التى تصرف من مخازن الوحدة للاستخدامات فى مراكز خدمة العاملين والمستلزمات الخدمية لهذه المراكز واهلاك الاصول المخصصة لمراكز خدمة العاملـين وايجارات المبانى اللازمة لمراكز خدمة العاملين وما الى ذلك) يجرى اثبات القيد الآتى:

xxx	**من د/ الاجور ــ مزايا عينية**	**د/٣١٢**
	الى مذكـــورين	
xxx	**الى د/ الاجـور النقـدية**	**د/٣١١**
xxx	الى د/ مساهمة الوحدة فى التأمينات	د/٣١٣

xxx الى حـ/ المستلزمات السلعية حـ/٣٢

xxx الى حـ/ المستلزمات الخدمية حـ/٣٣

xxx الى حـ/ مصروفات تحويلية جارية حـ/٤٥

اثبات اجمالى تكاليف المزايا العينية للعاملين عن الفترة...

وعند استقطاع مقابل مساهمة العاملين فى المزايا العينية من الاجورة النقدية يتم اجراء قيد مماثل للقيد الثانى فى الحالة الأولى .

٣ ــ تسوية واقفال حساب المزايا العينية فى آخر الفترة :

تتم تسوية حسابات المزايا العينية فى آخر الفترة بحيث تتحمل السنة المالية بصافى تكلفة المزايا العينية المقدمة خلالها بصرف النظر عـــن دفع القيمة من عدمه ثم يقفل حساب المزايا العينية فى حساب العمليات الجارية بجعل الثانى (حـ/٢٨١) مدينا والاول (حـ/٣١٢) دائنا .

ثانيا : مساهمة الوحدة فى التامين والمعاشات والتامين الصحى :

يتحمل العامل بحصة معينة فى التامينات الاجتماعية ومقابل الادخار كما سبق شرحه بصدد الكلام عن الاجور النقدية كما يقضى قانون التأمينات الاجتماعية بأن تتحمل الدولة او الوحدة الاقتصادية حصة معينة مقـــابل مساهمتها فى تأمين الشيخوخة والعجز والوفاة والتأمين الصحى والتامين ضد اصابات العمل والتأمين ضد البطالة على قوة العاملين .
ويتم اثبات حصة الدولة او الوحدة فى التأمينات الاجتماعية بالقيد الآتى :

xxx من حـ/ مساهمة الوحدة فى التامين والمعاشات والتامين الصـــحى حـ/٣١٣

xxx الى حـ/ دائنـــين متنوعين حـ/٢٦٣

حـ/الهيئة العامة للتامينات الاجتماعية جارى حـ/٢٦٣٥١

او حـ/ الهيئة العامة للتامين والمعاش حـ/٢٦٣٧

وعند الدفع يجعل حساب الهيئة العامة للتامينات مدينـا وحسـاب البنك دائنا . ويتم اقفال (د/٣١٣) فى حساب العمليات الجارية فى نهاية العام بعد تسوية الاول بفروق مكافآت ترك الخدمة باجراء القيود الآتية :

xxx	من د/ مساهمة الوحدة فى التامينات والمعاشات والتامين الصحى	د/٣١٣
xxx	الى د/ الهيئة العامة للتامينات الاجتماعية مقابل مكافآت ترك الخدمة	د/٢٦٣٥٢
	قيد فروق المكافآت عن ترك الخدمة عن العام لحساب الهيئة .	
xxx	من د/ العمليات الجارية	د/٢٨١
xxx	الى د/ مساهمة الوحدة فى التامين والمعاشات والتامين الصحى	د/٣١٣

الفصل السادس

فى

المصـــــروفات العـامة

قسم النظام المحاسبى الموحد بند المصروفات العامة التى تظهـــر فى حساب العمليات الجارية الى الاقسام الاتيـــة :

١ ــ المستلزمات الســلعية	ح/ ٣٢
٢ ــ المستلزمات الخدمية	ح/ ٣٣
٣ ــ المشتريات بغرض البيع	ح/ ٣٤

وسنعالج الاستخدامات من كل من فرعى المستلزمات فى هذا الفصل تاركين معالجة المشتريات بغرض البيع لمكان لاحق من هذا الكتاب .

المبـحث الاول

فـى

الاستخدامات من المستلزمات الســلعية

وتتمثل فى متطلبات الانتاج من منتجات وسيطة مثل المواد الاوليـــة والخامات ومواد الوقود والزيوت والقوى المحركة وقطع الغيـــار ومواد الصيانة ومواد التعبئة والتغليف وما الى ذلك .

وتظهر حركة المستلزمات السلعية فى حسابات الميزانية الخاصة بها والسابق التعرض لها عند معالجة عمليات المشتريات من المستلزمات السلعية حيث تجعل هذه الحسابات مدينة برصيد اول المـــدة والمشتريات خــلال العام ودائنة بما يتم استخدامه من مستلزمات فى العملية الانتاجية .
وفيما يلى الحسابات المساعدة والفرعية الخاصة برصــيد وحــركة

المستلزمات السلعية والحسابات المساعدة والخاصة بالمستخدم منها فى العمليـــة الانتاجية :

حسابات ميزانية		حسابات نتيجة
د/١٣١	مستلزمات سلعية	د/٣٢
د/١٣١١	خـــامات	د/٣٢١
د/١٣١٢	وقـــود	د/٣٢٢
د/١٣١٣	قطـــع غيـــار ومهـــمات	د/٣٢٣
د/١٣١٤	مـــواد تعبئة وتغليف	د/٣٢٤
د/١٣١٥	مخلفـــات	د/٣٢٥
د/....	ادوات كتابية وكتب	د/٣٢٦
د/....	ميـــاه وانـــاره	د/٣٢٧

ولم يخصص النظام حسابات ميزانية للادوات الكتـــابية والكتب ولا للمياه والانارة ، وذلك لعدم امكان تخزين الثانية فى العادة ولصغر قيمة الأولى النسبية،مما يجعل تحميل العمليات الجارية بما يشترى منها مباشرة امر غـــير مكـــروه .

وتبين حسابات الميزانية الخاصة بالمستلزمات السلعية (وهى حسابات أصول) ـــ كما سبق القول ـــ رصيد الموجود منها فى بداية العام وحركة العام من مشتريات ومستلزمات منصرفة للعملية الانتاجية .

وتبين حسابات النتيجة الخاصة بالمستلزمات السلعية (وهى حسابات استخدامات) قيمة المنصرف من المخازن للعمليات الانتاجية خلال العام وهى فى ذلك تمثل مراكز تجميع لتكلفة الانتاج من المستلزمات السلعية على مدار العام يتم اقفالها فى النهاية فى حساب العمليات الجارية .

وفيما يلى مثال تطبيقى يبين خطوات اثبات المستخدم من المستلزمات السلعية فى الدفاتر :

مثـــــال :

تبين لك من فحص ميزان المراجعة الخاص بشركة القاهرة للصناعات الكيماوية وجود الارصدة المدينة الآتية فى نهاية شهر ابريل ١٩٧٠ .

جنيـــه .	اسم الحساب	رقم الحساب
٢٣٫٠٠٠	خـــامات	ح/٣٢١
٧٫٠٠٠	وقـــود وزيـــوت	ح/٣٢٢
٤٫٥٠٠	قطـــع غيار ومهمات	ح/٣٢٣
٤٫٥٠٠	مواد تعبـــئة وتغليف	ح/٣٢٤
١٫٠٠٠	ميـــاه وانـــاره	ح/٣٢٧

كما بلغت مجاميع الصادر فى يومية المخازن عن شهرى مايو ويونيو ما يأتـــى :

مايـــو	يونيـــو		خانةحساب رقم
٣٠٠٠	٢٥٠٠	خامـــات	ح/٣٢١
١٠٠٠	١٢٠٠	وقـــود وزيـــوت	ح/٣٢٢
١٥٠٠	١٠٠٠	قطـــع غيار ومهمات	ح/٣٢٣
٥٠٠	١٣٠٠	مواد تعبئة وتغليف	ح/٣٢٤
...	٥٠٠	مخلفـــات	ح/٣٢٥

كما بلغت فواتير المياه والانارة ١٠٠ جنيه عن شهر مايو ، ١٢٠ جنيه عن شهر يونيو،والمطلوباجراء القيود الدفترية اللازمة لاثبات الاستخدامات عن شهرى مايو ويونيو وكذلكتحميلحساب العمليات الجارية بالاستخدامات من المستلزمات السلعية للعـــام . اذا علمت .

١ ـــ ان نتيجة الجرد الفعلى للمخازن اسفرت عن :

«ا» نقص رصيد الخامات الفعلى عن الرصيد الدفترى بمبلغ ١٢٠٠ جنيـــه بيانهـــا :

٨٠٠ جنيه عجـز طبيعـى .

١٠٠ جنيه ناتج عن اهمال احد موظفى المخازن .

٣٠٠ جنيه عجز غير طبيعى لم يمكن تحديد المسئول عنه .

« » زيادة رصيد مخازن مواد التعبئة والتغليف الفعلى عن الرصـيد الدفترى بمبلغ ٢٠٠ جنيه منها ١٠٠ جنيه تمثل زيادة طبيعية .

« » تطابق ارصـدة باقى المخازن مع الجـرد الفعلى .

٢ ــ ان المشتريات من الادوات الكتابية والكتب خلال العام بلغت قيمتها ٢٠٠ جنيه وقد تم تحميل مخازن المواد والمهمات المتنوعة بالقيمة عن طريق الخطأ وتم صرفها من المخزن للاقسام المختلفة عن طريق اذونـات صـرف معتـمدة .

٣ ــ انه تم ارجاع ما قيمته ٥٠٠ جنيه من الخامات و ٣٠٠ جنيه من مواد التعبئة المنصرفة للعمليات الصناعية خلال شهر يونيو .

اولا : قيد صادر المخازن من المستلزمات السلعية عن شهرى مايو ويونيو :

عند صرف المستلزمات السلعية للعمليات الانتاجية من المخازن تقيـد اذونات الصرف فى خانات الصادر من يومية المخازن كما تستخدم هـذه الاذونـات (او مجموع خانات الحسابات الفرعية ان وجدت فى يوميةصادر المخازن) فى القيد بالحسابات الفرعية للاستخدامات من المستلزمات السلعية المختلفة . وفى نهاية الشهر يتم تجميع هذه الخانات ويجـرى تحـميل حسابات الاستخدامات بما يتم صرفه من المخازن خلال الشهر عن طريق اجراء القيـد الشهرى لملخص صادر المخـازن .

ويظهر هذا القيد عن شهر مايو ويونيو فى المثال تحت البحث كالآتى :

مايو	يونيو			
مدين دائن	مدين دائن			
		من د/ المستلزمات السلعية		د/ ٣٢
٣٠٠٠	٢٥٠٠	د/ الخامات		د/ ٣٢١
١٠٠٠	١٢٠٠	د/ الوقود والزيوت		د/ ٣٢٢
١٥٠٠	١٠٠٠	د/ قطع الغيار والمهمات		د/ ٣٢٣
٥٠٠	١٣٠٠	د/ مواد التعبئة والتغليف		د/ ٣٢٤
١٠٠	١٢٠	د/ مياه وانارة		د/ ٣٢٧
...	٥٠٠	د/ المخلفات		د/ ٣٢٥
		الى مذكورين		
		الى د/ المخزون		د/ ١٣
		الى د/ مخزن المستلزمات السلعية		د/ ١٣١
٢٠٠٠	٣٠٠٠	مخزن الخامات		د/ ١٣١١
١٠٠٠	١٢٠٠	مخزن الوقود والزيوت		د/ ١٣١٢
١٥٠٠	١٠٠٠	مخزن قطع الغيار والمهمات		د/ ١٣١٣
٥٠٠	١٣٠٠	مخزن مواد التعبئة والتغليف		د/ ١٣١٤
...	٥٠٠	مخزن المخلفات		د/ ١٣١٥
١٠٠	١٢٠	الى د/ الموردين		د/ ٢٦١

ويجب مراعاة ان النظام المحاسبى الموحد تطلب تقويم المخزون من المستلزمات (فيما عدا المخلفات) والمنصرف منها للعمليات الصناعية على اساس التكلفة محسوبتا عن طريق استخدام المتوسط المتحرك طبقا للمعادلة الاتية :

المتوسط المتحرك لتكلفة الوحدة = (قيمة رصيد المخزون قبل الاضافة + قيمة الاضافة) / (كمية رصيد المخزون قبل الاضافة + كمية الاضافة)

ثانيا : تسوية حسابات الاستخدامات من المستلزمات السلعية بالمرتجعات للمخـــازن :

عند رد المستلزمات السابق صرفها للصناعة لأى سبب من الاسباب للمخازن تثبت عملية الرد بقيد عكسى ، يجعل فيه حساب المخزن المختص مدينا وحساب المستخدم من المستلزمات السلعية دائنا .

ويظهر هذا القيد فى المثال تحت البحث كالآتى :

٨٠٠	**من د/ مخازن المستلزمات السلعية**	**د/١٣١**
	٥٠٠ د/ مخزن الخامات	د/١٣١١
	٣٠٠ د/ مخزن مواد التعبئة والتغليف	د/١٣١٤
	٨٠٠ الى د/ المستلزمات السلعية	**د/٣٢**
	٥٠٠ د/ الخـــامات	د/٣٢١
	٣٠٠ د/ مواد التعبئة والتغليف	د/٣٢٤
	اثبات مرتجعات الصناعة للمخازن عن شهر يونيو ١٩٧٠	

ثالثا : تسوية الحسابات بنتيجة الجــرد الفعلى :

يعتبر العجز الطبيعى فى مخزون المستلزمات السلعية عنصرا من عناصر تكلفة الانتاج المستخدم لهذه المستلزمات ، أما العجز الغير طبيعى فلا يعتبر من تكلفة الإنتاج ويسرى على الزيادة ما يسرى على العجز ، حيث يمثل الزيادة الطبيعية تخفيضا من تكلفة الانتاج ولا تسوى الزيادة الغير طبيعية فى حسابات الاستخدامات .

وفيما يلى قيود اثبات العجز والزيادة فى المثال تحت البحث :

*** عجــز الخـــامات :**

من مذكـــورين

٨٠٠	**من ح/ المستلزمات السلعية**	**ح/٣٢**
	ح/ الخـــامات	ح/٣٢١
١٠٠	من ح/ سلفيات العاملين	ح/١٦٣٢
٣٠٠	من ح/ الخسائر الراسمالية	ح/٣٦٤
١٢٠٠	**الى ح/ مخازن المستلزمات السلعية**	**ح/١٣١**
	ح/ مخـزن الخـــامات	ح/١٣١١

*** زيادة مـــواد التعبئة والتغليف :**

٢٠٠	**من ح/ مخازن المستلزمات السلعية**	**ح/١٣١**
	ح/ مخزن مواد التعبئة والتغليف	ح/١٣١٤
	الــى مذكـــورين	
١٠٠	**الى ح/ المستلزمات السلعية**	**ح/٣٢**
	ح/ مواد تعبـئة وتغليف	ح/٣٢٤
١٠٠	**الى ح/ ايرادات متنـــوعة**	**ح/٤٤٦**

رابعا : معالجة الاستخدامات بخلاف المخـــزون :

قـــد تقوم الوحدة بالحصول على مستلزمات سلعية لاستخدامها فى العمليات الصناعية مباشرة وذلك لعدم امكان تخزينها كما هو الحال فى المياه والاناره والقوى الكهربائية الموردة للوحدة عن طريق وحدات متخصصة، او لضآلة قيمتها النسبية كالادوات الكتابية والمطبوعات او لعدم الحاجة اليها بصفة دورية أو على فترات متقاربة . وفى كل من هذه الحالات تحـــمل حسابات الاستخدامات مباشرة بالمستلزمات السلعية المـــوردة بتكلفتهـــا وتضاف القيمة لحساب المورد .

خامسا : تصحيح خطا قيد الادوات الكتابية والكتب على حساب مخازن المواد والمهـــمات المتنـــوعة .

يجرى القيد الآتى لاثبات تصحيح معالجة الادوات الكتابية والكتب عن طريق الخطـــأ .

	من د/ المستلزمات السلعية	**د/٣٢**
٣٠٠	د/ ادوات كتابيـــة وكتب	د/٣٢٦
	الى د/ المستلزمات السلعية	**د/٣٢**
٣٠٠	د/ قطع غيـــار ومهمات	د/٣٢٣

قيمة الادوات الكتابية والكتب المشتراه خلال العام والتى حملت خطأ لمخزن المواد والمهمات المتنوعة وصرفت من المخزن على انها من المواد والمهمات .

سادسا : اقفـــال حسابات الاستخدامات من المستلزمات الســلعية فى نهـــاية العـــام :

يتم أقفال ارصدة حسابات الاستخدامات المتفرعة من د/ ٣٢ بعـــد تسويتها بنتائج الجرد وتصحيح الاخطاء وما الى ذلك فى حساب العمليات الجارية (د/٢٨١) عن طريق جعل الاخير مدينا وحسابات الاستخدامات المختلفـــة دائنـــا .

وفى المثال تحت البحث يتم اثبـــات هذا القيد كالآتى :

٥٢٫٦٢٠		**من د/ العمليـــات الجـــارية**	**د/٢٨١**
	٥٢٫٦٢٠	**الى د/ الاستخدامات من المستلزمات السلعية**	**د/٣٢**
	٢٨٫٨٠٠	د/ الخـــامات	د/ ٣٢١
	٨٫٩٠٠	د/ الوقـــود والزيوت	د/ ٣٢٢
	٦٫٧٠٠	د/ قطع الغيار والمهمات	د/ ٣٢٣
	٦٫٣٠٠	د/ مواد التعبئة والتغليف	د/ ٣٢٤
	٠٠٫٥٠٠	د/ المخلفـــات	د/ ٣٢٥
	٠٠٫٣٠٠	د/ ادوات كتابية وكتب	د/ ٣٢٦

١٫٣٢٠ر١ ح/ ميـاه وانـاره ح/ ٣٢٧

تحميل حساب العمليات الجارية بقيمة المستلزمات السلعية المستخدمة فى العمليات الانتاجية خلال العام.

سابعا : الحالات الخـاصة :

١ ــ مواد التعبـئة والتغليف المتداولة :

فرق النظام المحاسبى الموحد بين مواد التعبئة والتغليف المستهلكة (ح/٣٢٤١)؛ ومواد التعبئة والتغليف المتداولة (ح/٣٢٤٢) وهى من حسابات الاستخدامات التى يقابلها فى حسابات الميزانية (ح/١٣١٤١) ، (١٣١٤٢) على التوالى . ولا يترتب على المعالجة الدفترية لحسابات مواد التعبئة والتغليف المستهلكة أى مشاكل خاصة حيث لا تسترد الوحدة هذه المواد بعد استعمالها وتسرى عليها الحالة العامة السابق شرحها بصدد الصرف من المخازن والتحميل لحساب العمليات الجـارية .

اما حساب مواد التعبئة والتغليف المتداولة (ح/٣٢٤٢) فيتعلق بمـا يتم استهلاكه من مواد التعبئة والتغليف التى تستعملها الوحدة الاقتصادية اكثر من مرة مثل زجاجات تعبئة المياه الغازية والبـيرة وزجاجات اللبـن المبستر والصناديق الخشبية وما الى ذلك . ويتم صرف هذه المواد مـن المخازن للصناعة لتعبئة المنتجات فيها ويتم بيع المنتج للعميل داخل العبوة على ان تسترد الوحدة العبوات الفارغة فيما بعد .

وتتخذ الدورة العادية لمواد التعبئة والتغليف المتداولة الخطوات الآتية :

*** عنـد صرف المـواد للصـناعة :**

يجعل حساب مواد التعبئة والتغليف المتداولة (ح/٣٢٤٢) مدينا

وحساب مخزن مواد التعبئة والتغليف المتداولة (ح/١٣١٤٢) دائنـا

⁎ عند تحميل العميل بتامين الفوارغ :

×××	من ح/ العمــلاء	ح/ ١٦١
×××	الى ح/ تأمينات للغــير	ح/٢٦٣١

⁎ عنــد استرداد الفــوارغ :

×××	**من ح/ تأمينات للغــير**	**ح/٢٦٣١**
	الــى مذكــــورين	
	الى ح/ العملاء (بقيمة التأمين على الفوارغ المستردة ســليمة)	ح/١٦١
×××	الى ح/ مواد تعبئة وتغليف متداولة (بقيمة التأمين على الفوارغ التالفة او الغير مستردة)	ح/٣٢٤٢

⁎ تســوية الحســاب فــى نهايــة العــام :

يجرى حصر الفوارغ المنصرفة من المخازن والمحمل بها حساب مــواد النعبئة والتغليف المتداولة (ح/٣٢٤٢) وتقدر قيمتها فى نهاية العام وتسوى عن طريق تحميل المخازن بقيمتها بالقيد الآتى :

×××	من ح/ مخازن مواد تعبئة وتغليف متدولة	ح/١٣١٤٢
×××	الى ح/ مواد تعبئة وتغليف متداولة	ح/٣٢٤٢

⁎ اقفــال الحســاب فى حســاب العمليات الجارية :

يجعل حســاب العمليات الجاريــة مدينا (ح/٢٨١) بقيمــة الرصــيد المتبقى فى حساب مواد التعبئة والتغليف المتداولة(ح/٣٢٤٢) والاخير دائنا.

---

٢ ــ المخلفــــات :

قد يتم صرف كميات من المخلفات للعمليات الانتاجية خلال العام لاعادة

استخدامها فى الانتاج . وقد نص النظام المحاسبى الموحد بصــدد مخــزن المخلفــات علــى الآتــى :

« يظهر هذا الحساب ح/١٣١٥ — (مخزن المخلفات) حركة المخلفات »
« ويتم تقديرها على اســاس متوسط اسعار البيع فى العام السابق ، »
« ويجعل مدينا بقيمة المخلفات فى أول الفترة المالية ، ويحمل بالقيمــة »
« التقديرية للمخلفات من النشاط الانتاجى او المتخلفة من المشــتريات »
« خلال العام : ويجعل دائنا بما يتم بيعه من هذه المخلفات خلال العام» (١)

وقد خصص النظام المحاسبى الموحد ح/ ٣٥٢ لحصر قيمة الاستخدامات من المخلفات فى العملية الانتاجية .

ولا تختلف قيود صرف المخلفات للانتاج وقيود التســوية بالمرتجعــات والاخطاء وقيود الاقفال فى حســاب العمليات الجارية عن القيود المتعلقــة بباقى الاستخدامات من المستلزمات السلعية — ولكنها تختلف فى طريقــة التقويم حيث تقوم بمتوسط اسعار بيع المخلفات عن العام السابق وليس على اساس المتوسط المتحرك للتكلفة كما هو الحال فى باقى الاستخدامات من المســتلزمات .

٣ — الرســوم الجمركية على المستلزمات السلعية :

اقتضى النظام المحاسبى الموحد — وفاء بمتطلبات رســم السياســة الاقتصادية العامة للدولة من بيانات — ضرورة فصل الرسوم الجمركية على المستخدم من المستلزمات السلعية عن باقى عناصر التكلفة . ولتحقيق هذا الهدف يمكن تصميم حسابات الصنف باســتاذ المخازن بحيث يتم فصــل الرسوم الجمركية على المخزون السلعى من مستلزمات الانتاج عن باقــى التكاليف.ويتمقيد صادر المخازن للعمليات الصناعية حينئذ باجراء القيد الآتى:

---

(١) النظام المحاسبى الموحد — الجزء الأول — ص ٦٤ .

من مذكورين

xxx	من ح/ المستلزمات السلعية (القيمة بدون رسوم جمركية) ح/٣٢	
xxx	من ح/ الرسوم الجمركية على المستخدم فى الانتاج ح/٣٥١١	
	xxx	الى ح/ مخزون المستلزمات السلعية ح/١٣١

قيمة المستلزمات السلعية المنصرفة من المخازن بموجب اذن صرف رقم ــــ او بموجب ملخص يومية الصادر عن شـــهر ــــ

ولكنه مراعاة لما قد يكون هناك من صعوبات بصدد فصل الرســـوم الجمركية على المستخدم فى الانتاج عن كل اذن صرف يتم صرفه من المخازن فقد اقتضى النظام تسوية الرسوم الجمركية مع حساب المستلزمات فـــى نهاية الفترة بحيث يتم فصل الرسوم الجمركية على المستخدم من المستلزمات بصفة اجمالية عن طريق المعادلة الآتيـــة :

[الرسوم الجمركية على المخزون اول المدة + الرسوم الجمركية على واردات المدة ـــ الرسوم الجمركية على المخزون آخر المدة = الرســـوم الجمركية على المستخدم فى الانتاج خلال المدة] . ويتم الصرف من المخازن للانتاج كالعادة ويجرى القيد الآتى فى نهاية الفترة لفصل الرسوم الجمركية عن باقى تكاليف المســـتخدم .

xxx	من ح/ الرسوم الجمركية على المستخدم ح/٣٥١١	
	xxx/	الى ح/ المستلزمات السلعية ح/٣٢

تسوية المستلزمات السلعية المستخدمة فى الانتاج بقيـــمة الرسوم الجمركية على المستخدم خلال الفترة .

ثم يقفل حسابى المستلزمات السلعية (ح/٣٢) والرسوم الجمركيـــة على المستخدم (ح/٣٥١١) فى حساب العمليات الجارية (ح/٢٨١) كالعادة.

المبحث الثـانى

فـى

الاستخدامات من المستلزمات الخدميـة

المستلزمات الخدمية هى قيمة ما تتحمله الوحدة مقابل الخدمات التى يؤديها الغير للوحدة والتى تلزم للعمليات الانتاجية المختلفة،وقد حدد النظام المحاسبى الموحد عناصر هذه الاستخدامات فى الآتى :

١ ــ مصروفات الصيانة (د/٣٣١) وتشمل مصروفات صيانة المجارى المائية والمبانى والانشاءات والمرافق والشبكات والطرق والآلات والمعـدات ووسائل النقل والاثاث ومعدات المكاتب وما الى ذلك ، وقد خصص النظام لكل من هذه العناصر حسابا فرعيا مستقلا .

٢ ــ مصروفات التشغيل لدى الغير ومقاولى الباطن د/٣٣٢
٣ ــ خدمات الابحاث والتجـارب د/٣٣٣
٤ ــ النشر والاعلان ومصروفات الطبع والدعاية والاستقبال د/٣٣٤
٥ ــ النقل والانتقالات العامة المواصـلات د/٣٣٥
٦ ــ تأجير المعـدات ووسائل النقل .. د/٣٣٦
٧ ــ تكاليف خدمات المصالح والمؤسسات .. د/٣٣٧

٨ ــ المصروفات الخدمية المتنوعة (د/ ٣٣٨) مثل التأمين (فيما عـدا العاملين ومستلزمات الانتاج) وعمولة ومصروفات البنك والضرائب والرسوم المدفوعة لحكومات اجنبيـة ... الخ .

القيـود الدفتـرية :

ولا تختلف طريقة اثبات المستلزمات الخدمية وتحميل حساب العمليات الجارية بها فى نهاية العام عما سبق شرحه بصدد المستلزمات السلعيـة من المياه والانارة والقوى الكهربائية فيوسط حساب الموردين لقيد الاستحقاق ويجرى قيـد السداد كالعـادة .

فعند الاستحقاق يجرى اثبات القيد الآتى :

×××	**من د/ المستلزمات الخدمية**	**د/٣٢**
	د/ (على حسب نوع الخدمة) د/	
×××	**الى د/ الموردين**	**د/ ٢٦١**
	د/ (على حسب القطاع) د/	

وعند السداد يتم اثبات القيد الآتى :

×××	**من د/ الموردين** **د/٢٦١**	
	د/ (على حسب القطاع) د/	
×××	**الى د/ البنك تمويل نشاط جارى**	**د/١٨٢١**

ولا تختلف طريقة الاثبات السابقة سواء كان الحصول على الخدمة يتم نقدا او بالاجل .

تسوية الحسابات فى نهاية العام .

حتى يمكن تحميل الفترة المالية بتكلفة المستلزمات الخدمية التى تم انفاقها فى سبيل الحصول على انتاج الفترة يجب تسوية [illegible] نات المستلزمات بما يكون مستحقا وبالمدفوعات المقدمة .

*** المستلزمات الخدمية المستحقة :**

قد تقوم الوحدة بالحصول على خدمات خلال السنة دون ان تتسلم فواتير الموردين وذلك لاسباب كثيرة منها دورية الفواتير او ارسال الفاتورة عند الانتهاء من الخدمة وما الى ذلك ولما كانت الفواتير هى فى الواقع مستند قيد الاستحقاق فقد يرى البعض عدم امكان توسيط حساب الموردين بشأن

الخدمات المستحقة للغير والتى لم ترد عنها فواتير وهذا فى الواقع هو مـــا جـــرى عليـــه العرف المحاسبى .

ولكن بالقياس على ما اقتضاه النظام بضرورة توسيط حساب الموردين لاثبات استحقاق الخدمات حتى لو كان الحصول عليها يتم نقدا فانه يمكـــن القول ان قيد الخدمات المستحقة لحساب الموردين يتم عند اداء الخدمـــة بصرف النظر عن استلام الفواتير حيث تعتبر هـــذه فى الواقع مستندات الدفع وليس مستندا للاستحقاق وان الانتظار بقيد الاستحقاق لحين استلام الفواتير ما هو فى الواقع الا شذوذ عن قاعدة لاستحقاق يسهل من عمل المحاســـب .

وبالتالى فانه عند تحديد المستلزمات الخدمية المستحقة فى نهاية العام يجـــرى اثبات القيد الآتى :

×××	من ح/ المستلزمات الخدمية	ح/ ٣٣
	ح/ (على حسب نوع الخدمة)	ح/
×××	الى ح/ الموردين	ح/٢٦١
	ح/ (على حسب القطاع) ح/	

اثبات المستلزمات الخدمية المؤداة للوحدة والتى لم يتـــم استلام فواتير عنهـــا بعد .

*** المستلزمات الخدمية المدفـــوعة مقـــدما :**

يتم اثبات القيد الآتى لتسوية المستلزمات الخدمية المدفوعة مقدما مثل الاشتراكات السنوية ومصروفات التامين والايجارات المقدمة لمعدات المكاتب وما الى ذلـــك .

×××	من ح/ ارصدة مدينــة اخرى	ح/١٧٢
	××× الى ح/ المستلزمات الخدمية	ح/٣٣
	ح/ (على حسب نوع الخدمة)	ح/

ويلاحظ اننا لم نخصم بالقيمة على حساب الموردين حيث ان القيمة غير مستحقة قبـل الموردين .

اقفــال الحسابات فى حساب العمليات الجارية :

لا تختلف قيود الاقفال الخاصة بالمستلزمات الخدمية عن قيود اقفـــال المستلزمات السلعية حيث يجعل حساب العمليات الجارية (ح/٢٨١) مدينـــا وحساب المستلزمات الخدمية (ح/ ٣٣) دائنـــا .

هذه هى القواعد العامة فيما يتعلق بالاستخدامات مـــن المستلزمات الخدمية وسنتناول فيما يلى بعض عناصر المستلزمات الخدمية بقليل مـــن التفصـــيل .

اولا مصروفات الصيانة

تقضى النظام المحاسبى الموحد بشأن مصروفات الصـــيانة والعمرات الدورية للاصول خلال عمرها الانتاجى ان تراعى العدالة فى توزيع هـــذه المصروفات على الفترات الماليـــة المستفيدة من خدمات الاصل فى العمليـــة الانتاجية وبالتالى فقد اوجب النظام « تخصيص مبلغ ثابت لهذا الغرض » « تحمل به تكاليف الفترة الماليـــة (حساب العمليات الجارية) واذا كان » «رصيد هذا المخصص فى نهاية الفترة المالية مدينا يحمل على تكاليف الفترة».

« اما اذا كان الرصيد دائنا يرحل كمصروفات مستحقة فى الميزانية » «ويعاد النظر دوريا فى مدى تناسب معدل مصروفات الصيانة مع مصروفات» « الصـــيانة الفعليـــة » (١) .

---

(١) النظام المحاسبى الموحد ــ الجزء الأول ــ ص ١١٠ .

وينم تخصيص المعدل التقديرى لمصروفات الصيانة فى بداية الفتـرة المالية ويتم تسوية الفرق تين المخصص والمصروفات الفعلية فى نهاية العام.

ويقتصر استخدام حسـاب مصروفات الصيانة (د/٣٣١) اذن عـلى أعمال الصيانة التى يتم اسنادها الى الغير . اما اعمال الصيانة التى تتم داخليا فقد ترى الوحدة التفرقة بين مصروفات الصيانة الدورية والصغيرة القيمة ومصروفات الصيانة الكبيرة القيمة مثل العمرات الدورية ويتم تحديد معدلات الصيانة المنصوص عليها فى النظام المحاسبى الموحد للحالات الاخيرة ويتم تحميل الأولى مباشرة على المراكز المستفيدة منها .

وعند تكوين مخصص الصيانة فى بداية الفترة يجرى القيد الآتى :

×××	**من د/ تحويلات جارية تخصيصية**	**د/٣٦**
	د/ مخصصات (بخلاف الاهلاك) — صيانة	د/٣٦٧
×××	**الى د/ المخصصات**	**د/٢٣**
	د/ مخصصات اخرى — صيانة	د/٢٣٤
	تحديد معـدل مصروفات الصيانة الكبـيرة والعـمرات الدوريـة للسـنة	

ويتم تحميل مصروفات الصيانة الفعلية خلال العام على الحسـابات الخاصة بها . ففى حالة قيام الغير باعمال الصيانة للوحدة الاقتصادية يجعل (د/ ٣٣١) مدينا وحساب الموردين (د/٢٦١) دائنا لاثبات الاستحقـاق ويـتم اثبات السـداد كالعـادة .

وفى حالة قيام الاجهزة الداخلية للوحدة الاقتصادية بأعمال الصيانـة الخاصة بها فان عناصر المستلزمات من اجور ومستلزمات سلعية تدخـل ضمن الحسابات النوعية الخاصة بها . ويتم تحليل هذه العناصر على المراكز

المختلفة وتحدد حصة مصروفات الصيانة لكل منها . فتحمل الاجور الخاصة بعمال الصيانه على حساب الاجور وتحمل مواد الصيانه المنصرفة من المخازن على حسابات المستلزمات السلعية المختلفة ثم يتم تحليل هـــذه العناصر على المراكـــز المختـــلفة .

وفى نهاية العام يتم حصر مصروفات الصيانة التى قامت بها اجهـــزة الوحدة الداخلية ومصروفات الصيانة المؤداة للوحدة بمعرفة الغير ويجـــرى اثبـــات القيـــد الآتى :

xxx	**من د/ مخصصات اخرى ـــ صيانة**		**د/٢٣٤**
	الى مذكـــــورين		
xxx	د/ مصروفات الصـــيانة		د/٢٣١
	(الصيانة المؤداة بمعرفة الغير)		
xxx	د/ الاجور النقدية	د/٣١١	بحصة اعمـــال
xxx	د/ المزايا العينية	د/٣١٢	الصيانة من كل من
xxx	د/التأمينات الاجتماعية	د/٣١٣	هذه العناصر
xxx	د/ قطع غيار ومهمات	د/٣٢٣	من المستلزمات

ـــ ويلاحظ ضرورة تسوية الحسابات بالمستحقات عن الفترة الجـــارية والمقدمات التى تخدم فترات مقبلة قبل اقفالها فى حساب المخصصات الاخرى .

وقد يحدث ان يكون مخصص الصيانة (د/٢٣٤) غير كاف لتغطيـــة مصاريف الصيانة الفعلية مما ينتج عنه وجود رصيد مدين بحساب المخصص ـــ ويقفل هذا الرصيد المـــدين فى حساب المخصصات (د/٣٦٧) باجـــراء **القيـــــد الآتـــى :**

xxx	**من د/ المخصصات (بخلاف الاهلاك) صيانة**	**د/٣٦٧**
xxx	**الى د/ مخصصات اخرى ـــ صيانة**	**د/٢٣٤**

ولما كان ح/ ٣٦٧ من حسابات الاستخدامات فانه يتم اقفاله فى نهاية العام فى حساب العمليات الجارية بإجراء القيد الآتى :

×××	من ح/ العمليات الجارية	ح/٢٨١
×××	الى ح/ مخصصات (بخلاف الاهلاك) صيانة	ح/ ٣٦٧

اما اذا كانت قيمة مصروفات الصيانة الفعلية تقل عن المعدل الذى تم تخصيصه فى بداية الفترة فإن حساب مخصصات اخرى ـ صيانة(ح/٢٣٤) سيظهر رصيدا دائنا ويظهر هذا الرصيد فى جانب الخصوم بالميزانية لكون (ح/٢٣٤) من حسابات الميزانية . وتطبيقا لنصوص النظام المحاسبى الموحد .

ويستهدف النظام المحاسبى الموحد من تحديد معدل ثابت لمصروفات الصيانة تحمل به اعباء الفترة توزيع تكلفة الاصل بما فيها تكلفة الابقاء عليه فى حالة انتاجية جيدة (تكاليف الصيانة) على حياة الأصل الانتاجية بطريقة لا تؤدى الى استفادة الفترات الأولى من عمر الأصل الانتاجى على حساب الفترات الاخيرة حيث تزداد تكاليف الصيانة مع التقادم .

ولكنه يعاب على تكوين مخصص بهذا المعدل وتحميل تكاليف الصيانة الحقيقية على هذا المخصص بدلا من الحسابات النوعية الخاصة بها عدم تمثيل هذه الحسابات لواقع نفقات العملية الانتاجية منها مما يترتب عليه ضرورة اعادة تحليل (ح/٣٦٧) الى عناصره لأغراض المحاسبة القومية (١) .

ثانيـا : مصروفات تشغيل لدى الغير ومقاولى الباطن

قد تقوم الوحدة الاقتصادية بتجهيز بعض منتجاتها لدى وحدات اقتصادية اخرى كما قد توكل بعض العمليات الصناعية بالكامل لوحدات

(١) انظر « النظرية والتطبيق فى النظام المحاسبى الموحد » للأساتذة حافظ وواسيلى وعثمان ، بشأن اقتراح فى هذا الصدد ص ٢٢٠ .

اقتصادية اخرى والمقاولين من الباطن . مثال ذلك عمليات الصياغة والتجهيز فى صناعة الغزل والنسيج وعمليات التركيبات الصحية والكهربائية بالنسبة لصناعة التشييد والبناء . وقد خصص النظام المحاسبى الموحد ح/ ٣٣٢ بالمستلزمات الخدمية كوعاء لتجميع التكاليف والمصاريف التى تتحملها الوحدة مقابل التشغيل لدى الغير ومقاولى الباطن حيث تعتبر هذه من المنتجات الوسيطة اللازمة للعملية الانتاجية والذى يتم استبعادها بصدد حساب الدخل القومى (١) .

وعند الحصول على خدمات الغير او مقاولى الباطن (بما فى ذلك من مستلزمات سلعية قد يستخدمها الغير فى سبيل اداء الخدمة كمواد الصباغه او التركيبات الكهربائية والمستلزمات الخدمية والاجور التى يتحملها الغير فى سبيل اداء العملية المكلف بها) واستحقاق القيمة للغير يجرى اثبات القيد الآتى :

×××	من ح/ مصروفات تشغيل لدى الغير ومقاولى الباطن	ح/٣٣٢
×××	الى ح/ الموردين	ح/٢٦١
	اثبات فاتورة المورد الخاصة (نوع العملية)	

وعند السداد يجعل حساب الموردين مدينا وحساب البنك — تمويل نشاط جارى دائنـا .

ويتم اقفال حساب مصروفات التشغيل لدى الغير ومقاولى الباطن فى نهاية السنة المالية فى حساب العمليات الجارية باجراء القيد الآتى :

---

(١) لا يدخل فى حساب الدخل القومى الا قيمة المنتجات النهائية من السلع والخدمات بسعر السوق سواء كانت هذه المنتجات استهلاكية او استثمارية ويضاف اليها التغير فى المخزون مقوما بسعر السوق ايضا.

× × ×   من ح/العمليات الجاريـة   ح/٢٨١

× × ×   الى ح/مصروفات التشغيل لدى الغير ومقاولى الباطن ح/٣٣٢؟

اقفال مصروفات التشغيل لدى الغير الخاصة بالسنة المالية بتحميلها على حساب العمليات الجارية .

ويلاحظ وجوب تسوية حساب مصروفات التشغيل لدى الغير ومقاولى الباطن بالمصروفات المستحقة او المدفوعة مقدما قبل اقفاله فى حساب العمليات الجارية حتى تتحمل الفتره المالية بما يخصها من مصروفات .

ثالثا : استأجار المعدات ووسائل النقل

قد تقوم الوحدة باستئجار بعض المعدات والآلات كآلات الحاسبة او آلات اللف والحزم و الأوناش المتنقلة و لخيام والكراسى كما تقوم الوحده بأستأجار سيارات النقل من الغير بحيث يتم تشغيل الالات والمعدات ووسائل النقل المستأجرة وادارتها بمعرفة اجهزه الوحده المستأجرة . وقد خصص النظام المحاسبى الموحد الحسابات الآتية لما تستاجره الوحدة من معدات ووسائل نقل (ح/٣٣٦) :

تاجير آلات حاسبة	ح/٣٣٦١
تاجير آلات	ح/٣٣٦٢
تاجير خيام وكراسى	ح/٣٣٦٣
تاجير وسائل نقل	ح/٣٣٦٤

ويقتصر تحميل هذه الحسابات على نفقات استأجار الآلات والمعدات ووسائل النقل من الغير اما الآلات والمعدات ووسائل النقل المملوكة للشركة فان تكلفتها تحمل على حسابات الاستهلاك الخاصة بها .

وقد يثور التساؤل بخصوص وسائل النقل المستأجرة عن كيفية توزيع النفقات الخاصة بها والتى تلزم لتشغيلها من ناحية مثل الوقود والزيوت

واجور السائقين والباعين وما الى ذلك من ناحية وتكلفة الاستئجار نفسها من ناحية اخرى على الاستخدامات المختلفة لهذه الوسائل .

والواقع ان نفقات التشغيل يتم تحميلها على الحسابات النوعية الخاصة بها فأجور السائقين تحمل على حساب الأجور والوقود والزيوت تحمل على حساب المستلزمات السلعية الخاصة بها اما القيمة الايجارية المدفوعة للغير فتقيد على ح/٣٣٦٤ .

اما عن الاستخدامات المختلفة لوسائل النقل المستأجرة فهى تنحصر فى:

١ – نقل مستلزمات سلعية وأصول اخرى للداخل :

وقد قضى النظام المحاسبى الموحد فى هذا الشأن ان يتحمل الاصل بتكاليف النقل اللازمة لتوصيل الاصل لمخزن الوحدة المشترية . وسواء تم النقل بمعرفة الغير او بوسائل النقل المملوكة للشركة او وسائل النقل المستأجرة فان الأمر يستدعى تحميل هذه الاصول بتكلفة النقل للداخل . ولا يترتب على ذلك اى اشكال اذا تم النقل بمعرفة الغير . اما اذا تم النقل باستخدام ما تمتلكه الوحدة من وسائل نقل فان الأمر يقتضى فى هذه الحالة تحميل الاصل بما يعادل نفقات النقل التى يلزم دفعها للغير كما لو كان النقل تم بمعرفة الغير على ان يجعل حساب ايرادات متنوعة (ح/٤٤٦) او حساب آخر يتم تخصيصه لهذا الغرض دائنا بالقيمة ، حيث أن تكلفة وسائل النقل المملوكه فى هذه الحالة (سواء كانت تكلفة تشغيل او استهلاك) يتم تحميلها على الحسابات النوعية الخاصة بها . ولم يتعرض النظام المحاسبى لهذا الموضوع بطريقة واضحة .

ويسرى التعليق السابق على حالة استخدام وسائل النقل المستأجرة من الغير .

٢ – نقل منتجات للخارج :

وقد قضى النظام المحاسبى الموحد بتحميل حسابى ٤١١١٥ (نقل انتاج

تام – مدين) ٪ ٤١٨١٥ (نقل مبيعات بضـائع بغرض البيع – مدين)، بمصاريف نقل المبيعات للخارج على ان يخصم من اجمالى المبيعـات بصدد التوصل لقيمة المبيعات الصافية تسليم مخازن الوحدة البائعة او المنتجة – ويجب ان يسرى ذلك سواء تم النقل بوسائل مستأجرة او بمعرفة الغير . وفى حالة استئجار وسائل النقل لنقل المنتجات للعملاء يقتضى الأمـر الثن الخصم بالقيمة الايجارية ونفقات التشغيل على احد الحسابين المذكورين .

٣ – استخدامات مختلفـة :

قد تستأجر الوحدة الاقتصادية وسـائل نقل لاستخدامها فـى نقـل المستلزمات او المنتجات داخليا او نقل العمال والموظفين من مراكز التجمع الى مقر الوحدة والعودة وخلافه من الاستخدامات المتنوعة . وفى مثل هذه الحالات يجب ان تحمل القيمة الايجارية ونفقات التشغيل المؤداة بمعرفـة اجهزة الوحـدة على الحسابات النوعية الخاصة بهـا . الا ان النظـام المحاسبى الموحد تطلب تحميل القيمة الايجارية المستحقة للغير على حسف تأجير وسائل انتقال (ح/٣٣٦٤) .

ولا تختلف اجراءات اثبات وتسوية واقفال حسـاب تأجـير معدات ووسائل نقل (ح/ ٣٣٦ وفروعه) عن الاجراءات العامة بشأن باقى عناصر المستلزمات الخدمية .

المبحث الثـالث

فـى

المشـتريات بغـرض البيـع

يستخدم حساب المشتريات بغرض البيع (ح/٣٤) لتحديد تكلفة مشتريات الوحـدة الاقتصـادية من البضـائـع بغرض بيعها مباشرة وليس لغرض الاستخدام فى العملية الانتاجية . وقد فرق النظام بين المشتريات المحلية من

البضائع بغرض البيع (د/٣٤١) والمشتريات الخارجية منها (د/٣٤٢) .

وقد تم معالجة اجراءات اثبات المشتريات المحلية والخارجية بصفة عامة فى فصل سابق من هذه الدراسة « معاملات فى المخزون » .

كما سنقوم بمعالجة التسويات الخاصة بالمشتريات بقصد البيع فيما بعد عندما نناقش حركة المخزون من الانتاج التام والبضائع بغرض البيع .

وقد اقتضى النظام المحاسبى الموحد تحميل حساب المشتريات بغرض البيع ، شأنها فى ذلك شأن المستلزمات السلعية من مواد اولية وخامات وخلافه ، بثمن الشراء مضافا اليه كل التكاليف حتى تصل البضاعة لمخازن الوحدة المشترية وبعد استبعاد ما تم ارجاعه خلال الفترة من مشتريات تلك الفترة .

ويقفل حساب المشتريات بغرض البيع فى نهاية الفترة المالية فى حساب العمليات الجارية بجعل الأخير مدينا والأول دائنا .

الفصل السابع

فى

المصروفات التحويلية الجارية

تشمل المصروفات التحويلية الجارية (د/٣٥) طبقـا للنظام المحاسبى الموحـد على العناصر الآتية :

١ ـ الضرائب والرسـوم السلعية (د/٣٥١) وتشمل :

* الرسوم الجمركية على المستخدم فى الانتاج   د/٣٥١١
* رسـوم الانتـاج   د/٣٥١٢
* حصـيلة الخزانـة   د/٣٥١٣
* الضـرائب الأخـرى   د/٣٥١٤

٢ ـ الاهـلاك (د/ ٣٥٢) ويشـمل :

	الاستخدامات	حساب المخصص المقـابل فى الميزانية
* اهلاك المبانى الانشاءات	د/٣٥٢٢	د/٢٣١١
* اهلاك الآلات والمعدات	د/٣٥٢٣	د/٢٣١٣
* اهلاك وسائل النقل والانتقال	د/٣٥٢٤	د/٢٣١٤
* اهلاك العدد والأدوات	د/٣٥٢٥	د/٢٣١٥
* اهلاك الأساس ومعدات المكاتب	د/٣٥٢٦	د/٢٣١٦
* اهلاك الثروة الحيوانية والمائية	د/٣٥٢٧	د/٢٣١٧
* اهلاك النفقات الايرادية المؤجلة	د/٣٥٢٨	د/٢٣١٨

٢ — الايجارات الفعلية (د/ ٣٥٣) وتشمل :

* ارانـــى فضـــاء — د/٣٥٣١
* أراضى للاســـتغلال — د/٣٥٣٢
* مبانى سكنية ومخازن وجراجات — د/٣٥٣٣

٣ — فرق الايجار المحســـوب (د/٣٥٤)

٥ — فوائـــد محلبـــة (د/٣٥٥)

٦ — فوائـــد خارجية (د/٣٥٦)

٧ — فرق الفوائد المحســـوبة (د/٣٥٧)

٨ — فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام د/٣٥٨

٩ — فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع بغرض البيع د/٣٥٩

وتثير التسمية الذى اطلقها النظام المحاسبى الموحد على هذه العناصر مشكلة من حيث تضارب المفهوم الاقتصادى للمصطلح «مصروفات تحويلية جارية » والعناصر والبنود التى ضمنها له النظام ، فالمفهوم الاقتصـــادى للتحويلات يعنى كونها معاملات لا يترتب عليها اضافة للدخل وليست فـــى حقيقة الأمر من العناصر اللازمه لانتاجه وبالتالى لا تحتسب من تكاليف هذا الانتاج . فالموارد الاقتصادية المحولة سواء كانت فى صورة عينية او فى صورة نقدية او الالتزام بالتحويل لا ينتج عنها الحصول على مقابل فى صورة مباشرة محددة فى الفترة الجارية .

> Unrequired **transfers** are neither contractual nor **quid pro quo** in character The funds or **goods** **transferred** are, for example, not in exchange for **a** specified amount of **goods** or services

purchased voluntarily or in payment of a loan or contractual obligation (1)

وتعتبر التحويلات أساسا من عناصر التصرف فى الدخل وليست من العناصر التحميلية على تكلفة هذا الدخل لكونها لا تساهم فى انتاجه . فمعيار التفرقة بين المعاملات الدخيلة والمعاملات التحويلية اذن هو مساهمة المعاملة فى انتاج الدخل وتعتبر الضرائب بصفة عامة من المعاملات التحويلية وليست من المعاملات الدخيلة .

وبالنظر الى العناصر المكونة لبند المصروفات التحويلية الجارية فى النظام المحاسبى الموحد نجد ان كل العناصر فيما عدا الأول منها والخاص بالضرائب والرسوم السلعية تعتبر فى حقيقة الأمر من مكونات الدخل (الاجمالى) وليست تحويلا منه أو تصرفا فيه طبقا للمفهوم الاقتصادى للتحويلات .

ولما كان من ضمن اهداف النظام المحاسبى الموحد محاولة الربط بين الحسابات على مستوى الوحدة الاقتصادية العاملة والحسابات القومية ، فان الأمر كان يستدعى الالتزام بالتعريف الاقتصادى للمصطلحات المستخدمة فى المحاسبة القومية . غير أن النظام فرق بين مكونات هذه العناصر فى حساب العمليات الجارية مما يسهل مهمة المحاسب القومى فى تحديد العناصر التحويلية منها . وسنتناول كل من هذه العناصر فيها عدا الاهلاك بقليل من التفصيل فى هذا الفصل تاركين موضوع الاهلاك للفصل المقبل.

اولا : الضرائب والرسوم السلعية

وتعتبر الضرائب بصفة عامة من المعاملات التحويلية وليست من بنود تكلفة الدخل القومى . ولذلك اقتضى النظام المحاسبى الموحد ضرورة فصل

(1) United Nations: A System of National Accounts, studies in Methods, Series F, No. 2 Rev. 3, p. 127.

الضرائب والرسوم السلعية من رسوم جمركية ورسوم انتاج وغيرها عن باقى تكلفه مستلزمات الانتاج المتسببة فى فرض الرسوم .

فنما سبق ورايت بصدد الحديث عن استخدامات من المستلزمات السلعيه فقد اقتضى النظام المحاسبى الموحد ضرورة عصل الرسوم الجمركيه على المستخدم فى الانتاج عن باقى تكلفة المستلزمات السلعيه اللازمه للانتاج خلال الفترة . وقد بينا كيفيه المعالجه الدفتريه لهذا البند من الضرائب والرسوم السلعيه فيما سبق .

أما عن رسوم الانتاج فهى تتمثل فيما تفرضه الدوله من رسوم على سلع معينه بمناسبه انتاجها او بيعها ويتحمل بها المشترى عند تحديد أسعار البيع كونها تكون اى عنصر من عناصر التكاليف الاخرى على أن تقيد القيمه لحساب اجهزة الدوله المختصه فى دفاتر الوحده المنتجه او البائعه . وقد خصص لها النظام المحاسبى الموحد حسابان احدهما حساب استخدامات (٣٥١٢/١) والثانى من حسابات الميزانيه (ح/٢٦٣٢١) — مصلحه الجمارك — جارى رسوم انتاج) وفيما يلى القيود المتعلقه برسوم الانتاج .

رســوم الانتــاج فى دفاتــر البائع

xxx	من ح/ العمــــلاء	ح/١٦١
	الى مذكـــورين	
xxx	الى ح/ مبيعات انتاج تام	ح/٤١٢
xxx	الى ح/ دائنـــين متنـــوعين	ح/٢٦٣
	ح/ مصلحة الجمارك — جارى رسوم انتـــاج ح/ ٢٦٣٢٣	

رســوم الانتــاج فى دفاتر المشــترى :

xxx	من ح/ مخازن المستلزمات السلعية	ح/١٣١
xxx	الى ح/ الموردين	ح/٢٦١

بأجمالى القيمة بما فيها رســـوم الانتاج .

وعنــد الصرف من المخــازن :

×××	من د/ المستلزمات السلعية	د/٣٢
×××	الى د/ مخازن المستلزمات السلعية	د/١٣١

باجمالى القيمة بما فيها رسوم الانتاج :

ثم تسوى رسوم الانتاج فى حساب المستلزمات السلعية بعد تحديد قيمتها على المستخدم فى الانتاج بالمعادلة الآتية :

[رسوم الانتاج على المستخدم = رسوم الانتاج على المشتريات + رسوم الانتاج على التغير فى المخزون] ويتم ذلك عادة اذا تم فصل رسوم الانتاج عن باقى التكلفة فى فواتير البائع ، اما اذا لم تظهر رسوم الانتاج منفصلة فى الفواتير فقد اعفى النظام الوحدة المشترية من فصل رسوم الانتاج على المستخدم حيث يصبح ذلك من المتعذر . وفى حالة امكان الفصل يتم اجراء القيد الآتى فى نهاية العــام .

×××	**من د/ المصروفات التحويلية الجارية**	**د/٣٥**
	د/ رسوم الانتاج على المستخدم	د/٣٥١٢
×××	**الى د/ المستلزمات السلعية المستخدمة**	**د/٣٢**

ثم يجرى القيد الآتى لاقفال (د/٣٢) ، (د/٣٥١٢) فى حساب العمليات الجــارية :

×××	**من د/ العمليــات الجــارية**	**د/٢٨١**
	الى مذكـــورين	
×××	الى د/ المستلزمات السلعية المستخدمة	د/٣٢
×××	الى د/ المصروفات التحويلية الجارية	د/٣٥
	د/ رسوم انتاج على المستخدم	د/٣٥١٢

ولا تختلف معالجة حصيلة الخزانة (د/٣٥١٣) عن المعالجة السابقة بشأن رسوم الانتاج مع احلال حساب «وزارة الخزانة — حصيلة الخزانة د/٢٦٣٤١ » محل حساب « مصلحة الجمرك — جارى رسوم انتاج د/٢٦٣٣٣ » فى القيد الأول .

ثانيا : الايجارات الفعلية والمحسوبة

(د/ ٣٥٣ ، د/ ٣٥٤)

تمثل الايجارات عنصرا من العناصر المكونة لعوائد عوامل الانتاج وبالتالى فهى من مكونات الدخل القومى . ولما كان من احد اهداف النظام محاولة الربط بين الحسابات القومية والحسابات على مستوى الوحدة الاقتصادية فأن الأمر يستلزم تحديد قيمة الايجارات بحيث تتمشى مع وجهة نظر المحاسب القومى لها .

ولما كانت الوحدات الاقتصادية لا تستأجر الاراضى والمبانى التى تستغلها فى العملية الانتاجية كلها من الغير حيث تمتلك الوحدات جزءا كبيرا من هذه الاصول وبالتالى لا يستحق عليها للغير مقابل للقيمة الايجارية فأن العادة جرت فى العرف المحاسبى على عدم احتساب ايجارات على هذه الاصول المملوكة . ويؤدى ذلك حتما الى عدم تمثيل الايجارات الفعليه والتى تظهر فى قوائم تكاليف الوحدات الاقتصادية لبند الايجارات من وجهة النظر الاقتصادية . وقد تغلب النظام المحاسبى الموحد على هذه المشكلة عن طريق الزام الوحدات الاقتصادية باحتساب القيمة الايجارية للاصول التى تمتلكها من اراضى ومبانى كما لو كانت هذه الاصول مملوكة للغير ومستأجره منه وتحميل الفرق بين هذه القيمة المحتسبة والاهلاك الجارى على الاصول المعينة على حساب « فرق الايجار المحسوب (د/ ٣٥٤) هذا بالاضافة الى استمرار التفرقة بينها وبين الايجارات الفعلية (د/ ٣٥٣) » .

١ ــ الايجــــارات الفعــلية :

الايجارات الفعلية هو ما يستحق على الوحدة للغير مقابل الانتفـــاع بخدمات الاصول المستأجرة من اراضى ومبانى . وفيما يلى القيود الدفترية الخاصة باستحقاق وتسوية واقفال الايجارات الفعليـــة .

* عنــد الاســتحقاق :

×××	من د/ الايجـــارات الفعليــة	د/٣٥٣
	د/ ايجارات اراضى استغلال	د/٣٥٣٢
	د/ ايجارات اراضى فضــاء	د/٣٥٣١
	د/ ايجارات مبانى سكنيةومخازن وجراجات	د/٣٥٣٣
×××	الى د/ المـــوردين	د/٢٦١
	د/ على حساب القطــاع	د/....
	اثبات الايجارات المستحقـــة عن شـــهر	

* الدفــع : يجــرى قيــد الدفع كالعادة .

* التسوية فى نهــاية العــام :

يجب تسوية حساب الايجارات الفعلية فى نهاية العــام بالايجـــارات المستحقة والتى تخص الفترة والايجارات المدفوعة مقدما والتى تخص فترات مقبلة قبل اقفاله فى حساب العمليات الجارية .

وفى حالة الايجارات المدفوعة مقدما يتم اجراء قيد التسوية الآتى :

×××	من د/ ارصدة مدينة اخــرى	د/١٧٢
×××	الى د/ الايجــارات الفعليــة	د/٣٥٣

اما اذا تم تطبيق قاعدة الاستحقاق على اساس سليم فانه لا يستلزم الأمر التسوية بالايجارات المستحقة فى نهاية العام . حيث يتـم تحـميل حساب الايجارات الفعلية بما يستحق اولا بأول . وعلى اى حال فان قيد

التسوية بالايجارات المستحقة عن العام والتى لم تثبت بعد بسائل قيد الاستحقاق العادى .

*** اقفال الايجارات الفعلية فى حساب العمليات الجارية :**

××	من د/ العمليات الجارية	د/٢٨١
×××	الى د/ الايجارات الفعلية	د/٣٥٢

٣ — فرق الايجار المحسوب :

يتم اثبات القيود الآتية وتسوية الايجارات المحسوبة مع حسابات الاهلاك واقفالها فى حساب العمليات الجارية .

*** عند تقدير القيمة الايجارية للممتلكات من اراضى ومبانى :**

تسترشد الوحدة بصدد تقدير القيمة الايجارية بأسس تقدير الضريبة العقارية او على اى اساس آخر بالاتفاق مع المؤسسة . وبعد تحديد القيمة الايجارية للاصل يتم تحديد فرق الايجار المحسوب طبقا للمعادلة الآتية .

القيمة الايجارية المقدرة للاصل — الاهلاك الجارى للاصل = فرق الايجار المحسوب .

ويتم اثبات القيد الآتى : —

×××	**من د/ فرق الايجار المحسوب**	**د/٣٥٤**
×××	**الى د/ فرق الايجار المحسوب**	**د/٤٤٧**

ويلاحظ ان (د/٣٥٤) هو حساب استخدامات بينما (د/٤٤٧) من حسابات الموارد . وبالتالى فأن فرق الايجار المحسوب لا يؤثر فى النتيجة النهائية للعمليات الجارية من فائض قابل للتوزيع او عجز مرحل . ولكن اظهار هذا الفرق بهذه الصورة يسهل من مهمة المحاسب القومى حيث يتمكن من تحديد القيمة الايجارية للاصول المملوكة للوحدات الاقتصادية عن طريق المعادلة الآتية .

[القيمة الايجارية المقدرة للاصل = الاهلاك الجارى للاصل + فرق الايجار المحسوب] هذا والامر فى الواقع لا يستدعى ذلك حيث يدخل الاهلاك كعنصر مستقل من عناصر مكونات الدخل القومى الاجمالى وبالتالى فان صافى الايجارات (وتتمثل فى هذه الحالة فى فرق الايجارات المحسوب) هو الهدف المرغوب التعرف عليه .

* الاقفال فى حساب العمليات الجارية :

يتم ذلك بقيدين هما :

×××	من ح/ العمليات الجارية	ح/٢٨١
×××	الى ح/ فرق ايجار محسوب	ح/٣٥٤
×××	من ح/ فرق ايجار محسوب	ح/٤٤٧
×××	الى ح/ العمليات الجارية	ح/٢٨١

ويرحل القيد الاول للمرحلة الأولى من حساب العمليات الجارية ويرحل القيد الثانى للمرحلة الثانية منه كما سيرد شرحه فيما بعد .

ثالثا : الفوائد وفرق الفوائد المحسوبة

١ - الفوائد المحلية (ح/٣٥٥) والفوائد الخارجية (ح/٣٥٦) :

يمثل حساب الفوائد المحلية ما تتحمله الوحدة الاقتصادية مقابل استخدام اموال الغير من رعايا الدولة الطبيعيين والاعتباريين ، مثال ذلك الفوائد على القروض طويلة الاجل وقصيرة الاجل والممنوحة للوحدة محلية والفوائد على التسهيلات الائتمانية والارصدة الدائنة للبنوك .

ويمثل حساب الفوائد الخارجية ما تتحمله الوحدة مقابل استخدام اموال الغير من الاجانب كالفوائد على القروض الاجنبية والتسهيلات الائتمانية الممنوحة من هيئات وحكومات اجنبية .

وقد راعى النظام ضرورة التفرقة بين الفوائد المحلية والاجنبية لتسهيل مهمة المحاسب القومى حيث يعتبر صافى الفوائد المحلية عنصرا من مكونات دخول عوامل الانتاج بينما تمثل الفوائد الخارجية تحويلات لعوامل الانتاج الاجنبيـــة .

ويراعى ان الفوائد — سواء كان منها محليا او خارجيا — السابقة على بدء التشغيل تدخل ضمن النفقات الايرادية المؤجـلة والتـى سنتناولها بالشرح فيـما بعـد .

وعند الاستحقاق يجرى اثبات القيد الآتى :

×××	**من د/ الفوائد المحليـة**	**د/٣٥٥**
	او من د/ الفوائد الخارجية	د/٣٥٦
×××	**الى د/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة**	**د/٢٧٤**
	د/ فـوائد مستحقـة	د/٢٧٤٣

وتسوى حسابات الفوائد بالمستحقات والمدفوعات مقدما فى نهاية العام وتقفل فى حساب العمليات الجارية **بالقيـد الآتـى :**

×××	**من د/ العمليـات الجارية**	**د/٢٨١**
	الى مذكـــورين	
×××	د/ الفوائـد المحليـة	د/٣٥٥
×××	د/ الفوائد الخارجية	د/٣٥٦

٢ — فـرق الفـوائد المحسـوبة :

فرق النظام المحاسبى الموحد بين الفوائد المستحقة للغير واتى بيناها فى البند السابق والفوائد على راس المال المستثمر بما فيه من الاقتراض من الغير محتسبا على أساس سعر الفائدة الذى تحدده وزارة الخزانة .

وقد عرف النظام المحاسبى الموحد راس المال المستثمر بأنه :

« رأس المال المدفوع والاحتياطيات بما فيها الاحتياطيات المجنبة من فائض »

« العام (ماعدا احتياطى شراء سندات حكومية) والفائض غير الموزع أو »
« المخصصات التى لها طبيعة الاحتياطيات ، والمخصصات المؤجلة »
« والمخصصات المجمعة للاستهلاك والقروض طويلة الأجل ، وكل ما »
« استخدم فى توسعات الوحدة من تسهيلات ائتمانية ، وارصدة دائنة »
« للبنوك وقروض قصيرة الاجل محلية واجنبية ، ويطرح من ذلك »
« الخسائر المرحلة »
« ويمكن تعريف المال المستثمر من ناحية اخرى بأنه قيمة الاصول الثابتة »
« قبل الاهلاك مضافا اليها أو مطروحا منها قيمة الفرق بين الاصول المتداولة »
« (بعد استبعاد مقابل احتياطى شراء سندات حكومية) والخصوم المتداولة »
« (بعد استبعاد المستخدم من التسهيلات الائتمانية والارصدة الدائنة للبنوك »
« والقروض قصيرة الاجل فى تمويل توسعات الوحدة) » (١) .

ويحتسب فرق الفوائد المحسوبة كالآتى :

الفائدة على راس المال المستثمر =

راس المال المستثمر × معدل الفائدة الذى تحدده وزارة الخزانة

ناقصا : الفائدة على الاصول المملوكة للشركة والذى تم احتساب

فرق ايجار محسوب عنها بنفس المعدل .

ناقصا : الفوائد الفعلية على عناصر راس المال المستثمر والمستحقة للغير .

وفيما يلى مثال توضيحى لكيفية احتساب فروق الفوائد المحسوبة .

بلغ اجمالى الاصول الثابتة ١٢٠٫٠٠٠ جنيه بما فيها المبانى المملوكة للشركة التى تبلغ قيمتها ١٠٫٠٠٠ جنيه . كما بلغ مجموع الاصول المتداولة ٣٥٫٠٠٠ جم منها ١٠٫٠٠٠ جنيه استثمارات فى سندات حكومية (٥٠٠٠ جنيه سندات ، ٥٠٠٠ جنيه ايداع بالبنك المركزى مقابل احتياطى يستثمر

---

(١) النظام المحاسبى الموحد — الجزء الأول — ص ١٠٥ — ١٠٦ .

فى سندات حكومية) . وبلغ مجموع الخصوم المتداولة ٥٠ر٠٠٠ جنيه منها تسهيلات ائتمانية لتمويل توسعات الوحدة قدرها ١٥ر٠٠٠ جم بسعر فائدة قدره ٦ ٪ سنويا . كما حددت وزارة الخزانة سعر الفائدة بمعدل ٥ ٪ . والمطلوب احتساب فرق الفوائد المحسوبة .

١ – **راس المال المستثمر (المال المستثمر) :**	**جنيه**	**جنيه**
الاصول الثابتة قبل خصم مخصصات الاهلاك		١٢٠ر٠٠٠
زائدا : الاصول المتداولة :	٣٥ر٠٠٠	
ناقصا : مقابل احتياطى سندات حكومية	١٠ر٠٠٠	
		٢٥ر٠٠٠
		١٤٥ر٠٠٠
ناقصا : الخصوم المتداولة	٥٠ر٠٠٠	
يستبعد : تسهيلات ائتمانية لتمويل توسعات	١٥ر٠٠٠	
		٣٥ر٠٠٠
ناقصا : المبانى المملوكة للوحدة والمحتسب عنها		١١٠ر٠٠٠
فرق ايجار محسوب		١٠ر٠٠٠
وعاء الفوائد المحسوبة		١٠٠ر٠٠٠
سعر الفائدة المحسوبة		٥ ٪
الفائدة المحسوبة		٥ر٠٠٠
ناقصا : الفائدة المستحقة على التسهيلات الائتمانية لتمويل التوسعات (حيث تدخل هذه التسهيلات فى المال المستثمر)		١٥ر٠٠٠ × $\frac{٦}{١٠٠}$ = ٩٠٠
فرق الفوائد المحسوبة		٤ر١٠٠

ويتم اثبات فرق الفوائد المحسوبة بالقيد الآتى :

٤١٠٠	من ح/ فرق الفوائد المحسوبة	ح/٣٥٧
٤١٠٠	الى ح/ فرق الفوائد المحسوبة	ح/٤٤٨

ويقفل حسابى فرق الفوائد المحسوبة فى حساب العمليات الجارية بالطريقة الموضحة بشأن فرق الايجار المحسوب .

رابعا : فرق تقويم التغير فى المخزون من الانتاج التام والبضائع بغرض البيع

يعتبر التغير فى المخزون من العناصر المكونة للدخل القومى ويتم قياس هذا التغير بأسعار السوق لأهداف المحاسبة القومية تمشيا مع المبدأ العام المتبع فى التقويم فى هذا الصدد .

وقد جرت العادة فى العرف المحاسبى على تقويم التغير فى المخزون بالتكلفه لأهداف القوائم والحسابات الختامية التقليدية .

وحتى يتثنى الربط بين الحسابات على مستوى الوحدة الاقتصادية والحسابات القومية فقد اقتضى النظام المحاسبى الموحد ضرورة احتساب فرق تقويم التغير فى المخزون وهو الفرق بين تقويم التغير فى المخزون بسعر البيع وتقويم التغير فى المخزون بسعر التكلفه . على ان يظهر هذا الفرق فى جانبى حساب العمليات الجاريه تمشيا مع العرف المحاسبى مكتفيا باظهار فرق التقويم فى بند مستقل تسهيلا لمهمه المحاسب القومى .

وفيما يلى مثال توضيحى لكيفية احتساب فرق تقويم التغير فى المخزون:

بلغ اجمالى المخزون اول الفترة بالتكلفة ما يلى :

	وحدة	تكلفة الوحدة	قيمة
		جنيه	جنيه
انتاج تام	١٠٠٠	١٥	١٥ ٠٠٠
بضائع بغرض البيع	٢٠٠٠	١٠	٢٠ ٠٠٠

كما بلغ اجمالى المخزون آخر الفترة بالتكلفة ما يلى :

	وحدة	تكلفة الوحدة	قيمة
		جنيه	جنيه
انتاج تام	٥٠٠	٢٠	١٠ ٠٠٠
بضائع بغرض البيع	٢٥٠٠	٨	٢٠ ٠٠٠

وبلغ متوسط اسعار البيع خلال العام بالنسبة للوحدة ما يلى :

انتاج تام	٢٥ جنيه
بضائع بغرض البيع	١٢ جنيه

والمطلوب احتساب فرق تقويم التغير فى المخزون واجراء القيود اللازمة لاثباته واقفاله .

أ — فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام :

[المخزون فى آخر الفترة × (متوسط سعر البيع — التكلفة) — المخزون فى الفترة × (متوسط سعر البيع — التكلفة)] .

= [٥٠٠ × (٢٥ — ٢٠) — ١٠٠٠ (٢٥ — ١٥)] .

= ٧٥٠٠ جنيه (نقص) .

ب — فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع بغرض البيع =

= [٢٥٠٠ × (١٢ — ٨) — ٢٠٠٠ × (١٢ — ١٠)]

= ٦٠٠٠ جنيه (زيادة) .

*** القيود الدفترية فى نهاية الفترة :**

اثبات فرق تقويم التغير فى المخزون بالدفاتر :

من مــذكورين :

٦٠٠٠ من ح/ فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع

بغــرض البيــع ح/٣٥٩

٧٥٠٠ من ح/فرق نقويم البغر فىمخزون الانتاج البام ح/٤١٣

الــى مذكـــورين :

٧٥٠٠ الى ح/ فرقنقويم النغر فىمخزون الانتاج البام ح/٣٥٨

٦٠٠٠ الى ح/ فرقتقويم الدغير فى مخزون بضائع

بغــرض البيع ح/٤١٨٣

اقفال فرق نقويم التغير فى المخزون فى حساب العمليات الجارية .

١٣٥٠٠ من ح/ العمليات الجارية ح/٢٨١

الــى مذكـــورين :

٧٥٠٠ فرق نقويم النغير فى مخزون الانتاج التــام ح/٤١٣

٦٠٠٠ فرقتقويم التغير فىمخزون البضائع بغرض البيعح/٣٥٩

مــن مذكـــورين :

٧٥٠٠ فوق نقويم البعير فى مخزون الانتاج التام ح/٣٥٨

٦٠٠٠ فرق تقويم النغيرفىمخزونالبضائع بغرضالبيعح/٤١٨٣

١٣٥٠٠ الى ح/ العمليات الجارية ح/٢٨١

ويخصم ح/ ٤١٣ من الجانب الدائن من حساب العمليات الجارية كما يخصم ح/ ٣٥٨ من الجانب المدين منه وذلك حيث أن فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام كان بالنقص (مخزون آخر المــدة اقل من مخزون اول المدة) فى المثــال تحت البحث .

الفصل الثامن

فى

الاهــــــــلاك

يتناول هذا الفصل كل من الموضوعات الآتية :

١ ـ الاهلاك من وجهة النظر الاقتصادية .

٢ ـ الاهلاك من وجهة النظر المحاسبية .

٣ ـ الاهلاك كأداة من أدوات السياسة الاقتصادية .

٤ ـ الاهلاك فى ظل النظام المحاسبى الموحد .

هذا وقد خصصنا لكل منها مبحثا مستقلا .

المبحث الاول

فى

الاهلاك من وجهة النظر الاقتصادية

تتأثر قيمة ما يتواجد من رأس مال ثابت فى أى مجتمع من المجتمعات بتفاعل ثلاث متغيرات اقتصادية هامة هى :

١ ـ **الاهـــــلاك** : ر.ـن النقص الذى يطرأ على القيمة الاقتصادية للاصول الثابتة والناتج عن الاستعانة بها فى العمليات الانتاجية .

٢ ـ **تكوين رأس المال** : Capital Accumulation ويتمثل فى القيمة الاقتصادية للاضافات التى تطرأ على رأسمال المجتمع من اصول ثابتة جديدة وتغير فى المخزون ينتج عنها زيادة قدرة المجتمع الانتاجية .

٣ — **تسوية راس المال :** ويتمثل فى التغيرات التى تطرا على القيمة الاقتصادية للاصول الثابتة والتى تنشأ عن عوامل اخرى بخلاف الاستعمال فى النشاط الانتاجى او الاضافات الحقيقية لهذه الاصول .(١)

ويهمنا فى مجال هذه الدراسه نتعرف على الطبيعة الاقتصادية للمتغير الاول الا وهو الاهلاك .

ويهدف قياس الاهلاك الى تحقيق بعض او كل من ثلاث اغراض اساسية هى :

١ — تحديد القيمة الاقتصادية للاصول الراس الثابتة فى لحظة زمنية معينة .

٢ — تحديد مقدار الدخل الصافى الذى يمكن لافراد المجتمع استهلاكه مع الابقاء على القيمة الاقتصاديه لاصول المجتمع ، والتى تمثل راس ماله الثابت ، بدون نقصان .

٣ — احتساب تكلفة عوامل الانتاج الاقتصادية المشتركة فى النشاط الانتاجى للمجتمع بغرض تسعير المنتجات .

ويتداخل الغرضان الأول والثانى فى تحديد وجهة النظر الاقتصادية للاهلاك . فالهدف الاقتصادى من قياس الاهلاك هو احتجاز جزء من دخل المجتمع مقابل النقص الذى يطرأ على ثروته نتيجة لاستخدامها فى النشاط الانتاجى وبحيث يمكن الحفاظ على هذه الثروة بدون نقصان .

---

1 See, Solomon Fabricant, Capital Consumption and Adjustment (New York: National Bureau of Economic Research, 1938)

وبالتالى فان الاصول الرأسمالية تمثل من وجهة النظر الاقتصادية مستودعا لخدمات عوامل الانتاج المستقبلة والتى يمكن الحصول عليها من هذه الاصول عن طريق مشاركتها فى النشاط الانتاجى للمجتمع فى المستقبل. بمعنى ان الاصول الرأسمالية ما هى الا مستودعا للقدرات الانتاجيه يتعين المحافظة عليها بحيث لا تنقص مقدرة المجتمع على مزاولة النشاط الانتاجى فى المستقبل . ويترتب على ذلك ان القيمة الاستخدمية لاصل ما انما تتمثل فى الواقع فى القيمة الحالية للخدمات التى يتوقع الحصول عليها منه فى المستقبل . وحتى يمكن الحفاظ على راس المال الثابت للمجتمع فانه يتعين احتساب اهلاك بما يعادل النقص الذى يطرا على مستودع خدمات الاصول الثابتة والناتج عن استنفاد هذه الخدمات فى العمليات الانتاجية .

وقد عبر تربورخ Terborgh عن ذلك حينما قال :

« From an economic standpoint, a capital asset is nothing but a store or reservoir of valuable future services from which alone the value of an asset derives.... capital is a value magnitude and is consumed as value is exhausted. The pattern of value erosion therefore sets the pattern for the depreciation charge. The recovery of capital through this charge should be so far as practicable synchronous with value erosion itself » [1].

هذا وتختلف المعايير التى يمكن بها الحكم على كفاية الاهلاك المحتسب

---

1. G. Terborg, Realistic Depreciation policy (Chicago: Machinery and. Allied prodect Institute, 1954) p.p. 29 and 27

للمحافظة على القيمة الاقتصادية للاصل بدون نقصان . فاذا كان الهدف هو احلال القيمة الاقتصادية للخدمات المستنفده فى العمليات الانتاجية فان الأمر يستدعى تحديد مقياس للنيمة المرغوب الحفاظ عليها وقياس المستنفد منها . وتختلف الاراء من حيث طرق القياس وذلك مع اختلاف وجهات النظر للمشكلة وتحديد ابعادها . ويمكننا التمييز بين خمسة مفاهيم مختلفة لقيمة الاصول الراسمالية على الاقل كما يلى (١) :

١ — القيمة الحاضرة للخدمات المقدر الحصول عليها فى المستقبل .

Present value of subjective future services.

٣ — القيمة اللازمة للاحلال بأصل مطابق عند النفاذ .

Current Market Value of Replacement.

٢ — القيمة الجارية للاحلال فى السوق .

Ultimate Value of Physical Replacement.

٤ — القيمة اللازمة للاحلال المستمر بأصل مطابق.

Value of Running Physical Replacement.

٥ — التكلفة التاريخية : **Historical Cost**

ولا تختلف هذه القيم عن بعضها البعض اذا ما توافرت شروط ثلاث مجتمعة هى :

١ — ثبات الظروف الاقتصادية بكل ما تحتويه من متغيرات .

Static conditions

---

1. **Edgar O. Edwards**, (Depreciation and the Maintainence of Real Capital) in J. L. Meij,) (ed) Depreciation and Replacement Policy (Chicago : Quadrangle Books, 1961) p. p. 48 – 55.

٢ ــ صحة التوقعات الخاصة بالمستقبل Accurate expectations

٣ ــ ثبات التوزيع الاحصائى لاعمار الاصول الرأسمالية .

Even age distribution of capital assets.

ولما كان التغير المستمر السريع هو من المستلزمات الطبيعية للعصر الحديث لما يتصف به من تقدم تكنولوجى وديناميكية فانه لا يمكن القول بصحة توافر ثبات الظروف الاقتصادية وما تحتويه من متغيرات .

كما ان عملية التنبؤ بالمستقبل لا يمكن ان توصف بالدقة لما يدخل فى محددات المستقبل من متغيرات لا يمكن التحكم فيها من جهة ولعدم توافر البيانات والمعلومات الكافية عن ما يمكن التحكم فيه من متغيرات من جهة اخرى .

واخيرا فان حجم المخزون من الاصول الراسمالية فى تغير مستمر من لحظة الى اخرى كما أن هذا التغير لا يحدث بصفة منتظمة يمكن معها القول بأن التوزيع الاحصائى لاعمار الاصول الراسمالية سيظل ثابتة مع حدوث هذه التغيرات .

ويترتب على عدم توافر الشروط الثلاث السابقة اختلاف كل من هذه القيم الخمسه عن بعضها البعض ومن ثم اصبح من المتعين اختيار وتحديد القيمة التى يجب المحافظة عليها دون القيم الاخرى .

وكانت النتيجة اختلاف وجهات النظر وشده حدة الجدل وتضارب الاراء والحجج . فقد رأى البعض ضروره المحافظة على القيمة اللازمة للاحلال بأصل مطابق عند النفاد بحجة ان الهدف من الاهلاك يجب أن يكون الحفاظ على الطاقة الانتاجية لموارد المجتمع الراسمالية بدون نقصان . غير ان التقدم التكنولوجى فى العصر الحديث ادى الى سرعة التغير فى طرق ووسائل الانتاج وظهور طرق بديله ذات خصائص افضل كما ادى الى اختلاف تناسب عوامل الانتاج الداخلة فى العملية الانتاجية الواحدة لتوفير

بدائل الاحلال بين العوامل وبعضها البعض . وقد ترتب على ذلك اختلاف الطاقات الانتاجية للاصول الجديدة عن الاصــول الموجــودة واختــلاف نفقات تشغيلها ومواصفات انتاجها ومستلزماته عما يتواجد من اصــول قديــمة فى لحظـــة ما .

وترتب على ذلك ان رأى البعض احتساب الاهلاك بغرض احلال الطاقة الانتاجية للاصل وليس الاصل بعينه وذلك لاختلاف مواصفات الاصــول الراسمالية المتوفرة عند الاحلال عن مواصفات الاصول الهالكة . غير ان الصعوبات التى يمكن أن تترتب على محاولة قياس الطاقة واحتساب النافد منها بغرض الاحلال بطاقة مماثلة يثير الشكوك فى امكان احتساب الاهلاك اللازم لهــذا الاحـــلال .

كما تتوقف القيمة الحاضرة للخدمات المتوقع الحصول عليها من الاصول الراسمالية فى المستقبل على متغيرات كثيرة لا يمكن التنبؤ بها او التحكم فيها بدقة نسبية ومنها التقدم التكنولوجى وما قد يترتب عليه من ضرورة احلال الاصول قبل نفاذ خدماتها الانتاجية ومنها التغير المستمر فى اسعار الخصم الموجودة فى لحظة معينة وعدم تناسبها مع الندرة الحقيقية لراس المال ، ومنها التقلبات المستمرة فى مستويات الاسعار ونفقات التشغيل وما الى ذلك.

كما يستلزم احلال القيمة السوقية ضرورة مقارنة هذه القيمة فى بداية الفترة ونهايتها لتحديد القيمة السوقية للخدمات المستنفدة فى النشـــاط الانتاجى الجارى ويعتبر ذلك من الصعوبة بمكان لتعذر وجود سوق منظم للاصول المستعملة بكافة انواعهـــا .

وننتهى من ذلك أن مقاييس القيمة الاقتصادية التى تتناسب مع وجهة النظر الاقتصادية للاهلاك يصعب — وان كان من الممكن — تطبيقها عمليا، مما دعى المحاسب الى اعتبار الاهلاك بمثابة وسيلة لتوزيع تكلفة الاصل

على فترات حياته الانتاجية ومن ثم اصبح الغرض من الاهلاك هو الحفاظ على التكلفة التاريخية لرأس المال المستثمر فى اصول ثابتة . ولكننا اذا دققنا النظر فى البدائل المتوفرة للمحاسب من طرائق احتساب الاهلاك يتبين لنا ان من هذه الطرائق ما يقترب كثيرا من تحقيق الهدف الاقتصادى من الاهلاك ومنها ما يبعد كل البعد عن تحقيق هذا الهدف . وهذا ما سوف يتكفل ببيانه المبحث التالى .

المبحث الثانى
فى
الاهلاك من وجهة النظر المحاسبية

كانت النتيجة الحتمية لما يحيط بالتعريف الاقتصادى للاهلاك من صعاب – تجعل قياسه عمليا بطريقة موضوعية تتمشى مع ميول المحاسب المحافظة من قبيل المستحيل – أن لجأ المحاسب الى تعريف الاهلاك واحتسابه بالطريقة التى يمكن معها قياسه بصفة موضوعية بصرف النظر عن المغزى الاقتصادى للمقادير الناتجة . فرأى المحاسب فى الاهلاك وسيلة لتوزيع تكلفة الاصل التاريخية على عمر الاصل الانتاجى المقدر ، ومن ثم اصبح الهدف الضمنى للاهلاك هو المحافظة على التكلفة التاريخية لراس المال الثابت وليس الحفاظ على قيمته الاقتصادية . وقد أدى ذلك بالطبع الى عدم تناسب الاهلاك المحاسبى مع التعريف الاقتصادى للاهلاك .

هذا وتتوقف القيمة المحتسبة للاهلاك من وجهة النظر المحاسبية – بالاضافة الى تكلفة الاصل – على عاملين هما :

١ – العمر الانتاجى المقدر للاصل .

٢ – طريقة الاهلاك المتبعة .

فكلما طال العمر المقدر للاصل كلما صغرت قيمة قسط الاهلاك المحتسب عليه فى اى فترة من الفترات بصرف النظر عن طريقة الاهلاك المتبعة .

اما عن طرق الاهلاك البديلة فهى متعددة ونذكر منهـــا :

١ ـــ طريقة القسط الثابت : وبمقتضاها يتحدد قسط الاهلاك السنوى بقسمة التكلفة التاريخية للاصل بعد خصم القيمة المتوقع الحصول عليها منه كنفاية على عدد فترات العمر الانتاجى المقـــدر .

٢ ـــ طريقة القسط المتناقص : وتتعدد طرق القسط المتناقص للاهلاك ومنهـــــا :

(أ) طريقة النسبة المئوية على الرصيد المتناقص للاصل : وبمقتضاها يتحدد قسط الاهلاك السنوى على أساس نسبة مئوية من الرصيد المتناقص للاصل بعد خصم مجمع الاهلاك من التكلفة التاريخية بحيث يتم تحـــميل تكلفة الاصل القابلة للاهلاك على موارد سنوات حياة الاصل الانتاجية . وغالبا ما تحدد هذه النسبة بمضاعفة نسبة القسط الثابت . فاذا كـــان العمر الانتاجى المقدر للاصل ١٠ سنوات مثلا (بدون نفاية) فـــأن معـــدل القسط الثابت يكون ١٠ ٪ من التكلفة ويكون معدل القسط المتناقص ٢٠ ٪ من التكلفة . ويمكن تحديد اى نسبة اخرى طبقا للغرض من الاهلاك كما ســـنرى فيـــما بعـــد .

وينتج عن اتباع هذه الطريقة بقاء «فضلة» غير مستهلكة من رصـــيد تكلفة الاصل يتم فى العادة تحميلها لموارد السنة الاخيرة من عمر الاصـــل الانتاجى . وتحدد هذه الفضلة بالمعادلة الآتيـــة :

$$س_{١} = س \frac{ر}{(١ + ر)^{ن}} \quad \text{حيث ،}$$

$س_{١}$ = رصيد تكلفة الاصل الغير مستهلك (الفضلة) .

س = التكـــلفة المرغوب اهلاكهـــا .

ر = نسبة الاهـــلاك .

ن = العـــمر الانتاجـــى المقـــدر للاصـــل .

كما يمكن استخدام المعادلة الآتية لتحديد نسبة (معدل) الاهلاك طبقا لطـريقة القسط المتناقص .

$$ر = ١ - \sqrt[ن]{\frac{س_١}{س}}$$

حيث $س_١$ = القيمة الخردية وباقي الرموز كما هي . واذا ما تم استخدام هذه المعادلة ، يشترط لصحة المعادلـة ان تكون $س_١$ > صفر ، فـان « الفضلة » تصبح مساوية للقيمة كخردة .

ب ـ طريقة مجموع ارقام سنوات العمر الانتاجي المقدر للاصـل :

Sum - of the years - digits.

وبمقتضاها يتحدد الاهلاك السنوى بالمعادلة الآتية :

$$ك_١ = ٢ \left(\frac{ن - أ + ١}{ن^٢ + ن} \right)$$

حيث $ك_١$ = الاهلاك في السنة رقم أ من عمر الاصل .

ن = العـمر الانتاجي المقـدر للاصـل .

فاذا كان العمر الانتاجي المقدر لاصل ما خمسة سنوات مثـلا فـان معدلات الاهلاك السنوية تكـون كالآتي :

معدل اهلاك السنة الأولى = $ك_١ = ٢ \left(\frac{ن - ١ + ١}{ن^٢ + ن} \right) = ٢ \left(\frac{٥ - ١ + ١}{(٥)^٢ + ٥} \right)$

$$= \frac{١٠}{٣٠} = \frac{٥}{١٥}$$

« « « الثانية = $ك_٢$ = $= ٢ \left(\frac{٥ - ٢ + ١}{٣٠} \right)$

$= \frac{٨}{٣٠} = \frac{٤}{١٥}$

« « « الثالثة = ك٣ = $= \frac{٣}{١٥}$

« « « الرابعة = ك٤ = $= \frac{٢}{١٥}$

« « « الخامسة = ك٥ = $= \frac{١}{١٥}$

٢ — طريقة القسط الثابت المعدلة Age-life Method

وبمقتضاها يتم تحديد الرصيد الغير مستهلك من تكلفة الاصل فى نهاية كل فترة بالمعادلة الآتية :

$س_١ = \frac{نَ}{ن} \times س$ ، حيث :

$س_١$ = الرصيد الغير مستهلك من تكلفة الاصل فى نهاية الفترة .

س = تكلفة الاصل .

نَ = باقى العمر المعاد تقديره للاصل فى نهاية الفترة .

ن = العمر الاصلى المقدر للاصل .

ويتم تحديد قسط الاستهلاك عن الفترة بخصم قيمة $س_١$ من رصيد تكلفة الاصل (بعد خصم مجمع الاهلاك) فى بداية الفترة .

فمثلا اذا كانت تكلفة الاصل ٢٠٠ جم والعمر المقدر عند الحصول عليه ٤ سنوات وعند انقضاء السنة الاولى وجد ان العمر المتبقى باعادة التقدير هو سنتين بدلا من ثلاث فان اهلاك السنة الأولى يكون :

٢٠٠ — (٢/٤ × ٢٠٠) = ١٠٠ جم

ومن الواضح ان هذه الطريقة يترتب عليها نتائج غير منطقية كما انها تستدعى اعادة تقدير عمر الاصل فى نهاية كل فترة مالية .

٤ ــ طريقــة الفائــدة المركبــة :

وبمقتضاها يتحدد قسط الاهلاك السنوى بقيمة ثابتة تتكون من العناصر الآتية :

أ ــ معدل اهلاك سنوى مجمع على مضى العمر الانتاجى المقدر للاصل مستثمر بمعدل فائدة محدد يكفى لاسترداد تكلفة الاصل عند النفاذ .

ب ــ الفائدة على مجمع الاهلاك السنوى (أو اقساط الدفعة المؤداة)

جـ ــ الفائدة على الرصيد المتناقص للاصل .

ويحتسب قسط الاهلاك السنوى (وهو مبلغ ثابت) طبقا لهذه الطريقة بالمعادلة الآتيــة :

ك = (س ــ س١) (ر١ + و) ، حيث :

ك = قسط الاهلاك السنوى .

س = تكلفــة الاصــل .

س١ = القيمــة كنفايــة .

ر١ = معدل العائد المتوقع من الاستثمار فى الاصل .

و = الدفعة السنوية التى لو تم استثمارها بمعدل فائدة قدره ر (قد يختلف عن ر١) ينتج عنها جنيه واحد عند انتهاء العمر الانتاجى المقــدر للاصــل .

وتحمل عمليات الفترة الجارية بقيمة ك ، ولكن الاهلاك المجمع يتمثل فقط

فى الفرق بين القيمة ك والفوائد المحتسبة فى ب ٢ ج بعاليه (١) .

٥ ــ طريقة الدفعة السنوية :

وبمقتضاها يتحدد قسط الاهلاك بالقيمة التى اذا تم استثمارها بمعدل فائدة محدد فان القسط المجمع زائدا الفوائد حتى انقضاء عمر الاصل الانتاجى المقدر تعادل تكلفة الاصل المرغوب املاكها .

٦ ــ طريقة معدل النفاذ :

وبمقتضاها يقدر العمر الانتاجى للاصل مقاسا بعدد الوحدات التى يتوقع أن ينتجها خلال حياته الانتاجية ، ويحتسب الاهلاك السنوى على اساس نسبة الانتاج الى الطاقة الانتاجية الكلية مضروبا فى تكلفة الاصل المرغوب اهلاكها .

بالاضافة الى هذه الطرق فان هناك طرق اخرى عديدة يمكن للمحاسب اتباعها بصدد احتساب قسط الاهلاك (مثل طريقة اهلاك المتقادم من الأصول واهلاك الأصول التى يتم احلالها فى الفترة الجارية وما الى ذلك). ويكفينا فى الواقع من تعداد الطرق المبينة بعاليه التوصل الى النتيجة الآتية:

---

(١) فيما يلى مثال توضيحى لهذه الطريقة : تكلفة الاصل ١٠٠٠ جم بدون نفاية ، العمر المقدر ٥ سنوات ، معدل العائد المتوقع ٦ ٪ سعر الفائدة ر = ٣ ٪ وفى ظل هذه الافتراضات تكون ك = (١٠٠٠ ــ صفر) (٠٦ر٠٠ + ١٨٨٣٥٤٦ ر٠٠) = ٢٤٨ر٣٥٥ جنيه وفيما يلى جدول يبين توضيح هذه الطريقة للمثال تحت البحث .

السنة	الفائدة على الاهلاك المجمع	الفائدة على رصيد الاصل	التعلية السنوية على مجمع الاهلاك	مجمع الاهلاك	رصيد الاصل
التكلفة	...	...	...	...	١٠٠٠
١	٠٠٠ر٠	٦٠ر٠٠٠	١٨٨ر٣٥٥	١٨٨ر٣٥٥	٨١١ر٦٥٤
٢	٥ر٦٥١	٤٨ر٦٩٩	١٩٤ر٠٠٥	٣٨٢ر٢٦٠	٦١٧ر٦٤٠
٣	١١ر٤٧١	٣٧ر٠٥٨	١٩٦ر٨٢٦	٥٨٢ر١٨٦	٤١٧ر٨١٦
٤	١٧ر٤٦٦	٢٥ر٠٦٩	٢٠٥ر٨٢٠	٧٨٨ر٠٠٦	٢١١ر٩٩٤
٥	٢٣ر٦٤١	١٢ر٧٢٠	٢١١ر٩٩٤	١٠٠٠ر٠٠	٠٠٠ر٠٠
المجموع	٥٨ر٢٢٩	١٨٣ر٥٤٦	١٠٠٠ر٠٠		

انه برغم اختلاف الهدف المحاسبى من الاهلاك عن الهدف الاقتصادى الذى يتعين التوصل اليه ولو على وجه التقريب ، فانه يتوفر لدى المحاسب من الطرق البديلة لاحتساب الاهلاك ما يمكنه من الاقتراب من تحقيق الهدف الاقتصادى وكذلك ما يمكنه من الابتعاد عن هذا الهدف كل البعد . وبذلك يصبح المعيار الاساسى الذى يتعين اتباعه بصدد الاختيار من بين طرق الاهلاك البديلة هو مدى اقتراب النتائج المترتبة على اتباع الطريقة المختارة من الهدف الاقتصادى من الاهلاك .

ولتطبيق هذا المعيار يقتضى الأمر التعرف على العوامل الآتية :

١ ــ النموذج الزمنى للنقص فى القيمة الاقتصادية للاصول بوجه عام.

٢ ــ اثر التقدم التكنولوجى على دورة احلال الاصول .

٣ ــ اثر التقلبات فى الاسعار على كفاية الاهلاك المحتسب للحفاظ على التكلفة التاريخية بالاسعار الثابتة .

هذا وقد اثبت التحليل لنظرى للمشكلة والدراسات العملية المتعلقة بها وجود نماذج زمنية عامة للانخفاض فى القيمة الاقتصادية للاصول تظهر بوضوح ارتفاع معدلات التناقص فى هذه القيمة فى الفترات الأولى من عمر الاصول عنها فى الفترات الاخيرة . فقد وجد ان هناك عوامل كثيرة منها الارتفاع فى تكلفة تشغيل الأصول وانخفاض جودة الخدمة المؤداة مع انقضاء عمر الأصل ، وقصر دورات الاحلال الاقتصادية والتى تتأثر اساسا بظهور المبتكرات الجديدة عن دورات الاحلال المحتسبة على اساس الاعمار الانتاجية المقدرة ، وغيرها تتداخل فى مجموعها بحيث تؤدى الى النقص فى القيمة الاقتصادية للاصل بمعدل اسرع بكثير من معدل تناقص العمر الانتاجى المقدر .

ويبين الجدول الآتى مقدار التناقص المقدر فى القيمة الاقتصادية للاصل كنسبة مئوية من القيمة عند الحصول عليه بفرض تناقص قيمة خـــدمات الاصل بمعـــدل ثابت .

جـــدول رقـــم (١)

التناقص فى قيمة الاصل فى الثلث الأول والنصف الأول مـــن العمر الانتـــاجى المقـــدر

العمـــر الأنتاجى المقـــدر	نســـبة النقص فى قيمـــة الاصـــل فى الثلث الاول من العمر الانتاجى اذا كان معدل الخصم (الفائده) ٪ :			فى النصف الأول من العمر الانتاجى اذا كان معدل الخصم (الفائده) ٪ :		
	٥	١٠	١٥	٥	١٠	١٥
١٠	٥٣ر٢	٥١ر٣	٤٩ر٥	٧٣ر٠	٧١ر٣	٦٩ر٧
١٥	٥٢ر٢	٤٩ر٤	٤٧ر١	٧٢ر١	٦٩ر٧	٦٧ر٤
٢٠	٥١ر١	٤٧ر٧	٤٥ر٢	٧١ر١	٦٧ر٩	٦٥ر٣
٣٠	٤٩ر٣	٤٥ر٠	٤٢ر٢	٦٩ر٤	٦٥ر١	٦٢ر٠
٤٠	٤٧ر٦	٤٢ر٨	٤٠ر١	٦٧ر٨	٦٢ر٨	٥٩ر٦
٥٠	٤٦ر١	٤١ر٢	٣٨ر٨	٦٦ر٣	٦٠ر٩	٥٧ر٩
٧٥	٤٣ر١	٣٨ر٦	٣٦ر٨	٦٣ر١	٥٧ر٧	٥٥ر١
١٠٠	٤١ر٠	٣٧ر٢	٢٥ر٩	٦٠ر٧	٥٥ر٨	٥٢ر٨

المصـــــــدر : Terborgh, op. cit, p. 38

وقد ادت الدراسات النظرية والابحاث العملية التى قام بها تربوراخ Terborgh الى التحقق من ضرورة اهلاك ما يعادل نصف تكلفة الاصل تقريبا فى الثلث الأول من حياته الانتاجية وما لا يقل عن ثلثى التكلفة فى النصف الأول من عمر الاصل الانتاجى وذلك للعوامل السابق ذكرها بعاليه .

«... in the case of capital equipment, ... from both theoretical and emperical evidence that somthing like one-half of cost should be written off in the first third of the service life, and at least two thirds in the first half. As to plant (buildinges and structuures),....the same theoretical analysis .... indicates a first-half write-off well over 60 per cent»[1]

ومن مقتضى ذلك اذن انه يتعين على المحاسب ان يختار من بين طرق الاهلاك المتعددة ما يتناسب منها مع النماذج الزمنية للنقص فى قيمة الأصول الاقتصادية بحيث يقترب قسط الاهلاك المحتسب من النظـــرة الاقتصادية للاهـــلاك .

ومن التحليل السابق يتبين لنا ان طريقة الاهلاك الاكثر تناسبا مـــع النماذج الزمنية للنقص فى القيمة الاقتصادية للاصول هى احـــدى طرق القسط المتناقص . وقد ايد ذلك وليام ارثر لويس حيث كتب :

« اذا كانت الرغبة هى اظهار قيمة دفترية للاصل بحيث تكون اقرب ما يمكن »
« من قيمته الحقيقية فان طريقة القسط المتناقص للاهلاك... تعتبر افضل »
« بكثير من طريقة القسط الثابت...ومن طريقة الدفعة السنوية (ومن ثم »
« طريقة الفائدة المركبة) — وهى الطريقة المحبذة للعقلية الرياضية... »
« فاذا كانت الاصول تفقد نصف قيمتها فى الربع الأول من عمرها الانتاجى »
« فانه لا يمكن القول انه تم الحفاظ على رأس المال اذا ما بلغ الاهلاك »

1. Terborgh, Ibid. p. 70.

« المحتسب على الاصل خلال هذه المدة ربع قيمة الأصل » .

«If one wanted the book value of an asset to be a truer reflection of its real value .... the "diminishing balance' mothod of depreciation.. would be superior both to the straight-line method .. . and also the sinking fund method, which is the favourate of the mathimatically inclined .... if the assets lose half of their value within the first quarter of their life, but only a quarter of their value is retained within the business, then capital has not been maintained intact.»

والخلاصة ان طريقة القسط المتناقص هى اقرب الطرق المحاسبية للاهلاك الى وجهة النظر الاقتصادية له .

المبحث الثالث

فى

الاهلاك كأداة من ادوات السياسة الاقتصادية

لا شك ان سياسة الاهلاك المتبعة فى دولة ما لها اثر كبير على كل من كمية وطبيعة وجودة رأس المال الثابت الموجود فيها حيث يمثل الاهلاك — وكما سبق القول — احد المتغيرات الهامة المحددة للقيمة الاقتصادية لما يتواجد بالمجتمع من أصول ثابتة فى اى وقت من الاوقات . فاذا كان للدولة دور فى تحديد نسب الاهلاك وطريقته فى المجتمع فانه ولا شك سينتج عن ذلك آثار لها اهميتها الاقتصادية فيما يتعلق بتكوين رأس المال فى المجتمع . ويمكننا القول كمبدأ عام انه كلما نقصت نسب الاهلاك وكلما اقتربت الطريقة

1. W. A. Lewis, " Depreciation and Obsolessence as Factors in Costing", in J. L. Meii (ed) op cit, pp. 29-30.

المتبعة لاحتسابه من طريقة القسط الثابت كلما زادت نسبة التقادم فى الاصول وكلما زادت هوة التخلف فى تكوين راس المال عن التقدم التكنولوجى .

وتتحدد قيمة الاضافة الاجمالية الى تكوين راس المال الثابت فى المجتمع فى اى فترة من الفترات باجمالى قيمة الاهلاك المخصص من انتاج لفترة لاهلاك الطاقة الانتاجية المستنفدة فى الانتاج الجارى من جهة وبصافى الاستثمار فى الاضافة الى الطاقة الانتاجيه الثابتة من جهة اخرى وبالتالى فاذا لم تكن اقساط الاهلاك الجارى كافية لاحلال المستنفد الفعلى من الطاقة فان صافى الاضافة الى الطاقة سيقل عن صافى الاستثمار بمقدار الفرق اللازم للاحلال . ولما كان الاستثمار الصافى يتم تخصيصه عادة لمشروعات جديدة او صناعات جديدة فانه يترتب على ذلك عدم مقدرة الصناعات والمشروعات القائمة على احلال اصولها الهالكة فى الوقت التى يتعين فيه الاحلال للحفاظ على الكفاية الاقتصادية للعمليات الانتاجية ويترتب على ذلك زياده نسبة التقادم فى راس المال الثابت للمجتمع .

ويعتبر التقادم فى الاصول من اهم المشاكل التى كانت تواجه الصناعة فى العالم بصفة عامة ومما ادى بمشروعات كثيرة الى الخروج من الميدان وذلك لارتفاع تكلفة انتاجها وعدم قدرتها على التنافس مع المشروعات الحديثة . وقد بينت الدراسات ان السبب الرئيسى لهذا التقادم هو انخفاض نسب الاهلاك المسموح بها لاغراض احتساب الضرائب على الارباح والتى اعتبرت هذه المشروعات لاحتساب الاهلاك المبنى على اساسها . ويعتبر تقادم الاصول فى جمهورية مصر العربية من اهم المشاكل التى تواجه صناعة الغزل والنسيج .

وكما يمكن ان تسبب سياسة الاهلاك المتبعة فى المجتمع زيادة نتيجة

التقدم فى الاصول الثابتة فانه من جهة اخرى يمكن وضع هذه السياسة بحيث تشجع على العكس ــ بحيث تشجع على الاسراع فى الاحلال واللحاق بالتقدم التكنولوجى ــ ويتم ذلك عن طريق رفع نسب الاهلاك المصرح بهــا واتباع طريقة تمكن من استرداد الجزء الاكبر من تكلفة الاصول الثابتةعلى فترات اقصر من اعمارها الانتاجية المقدرة . ولا يتسع المجال هنا لمناقشة هذا الاقتراح بالتفصيل وسنتركه لبحث متخصص . وسن[illegible] ١٠ البنــد بجدول يبين مجموع الاهلاك والمخصصات المصرح بخصمه[illegible] قيمه الاصول كنسبة مئوية من القيمة فى خلال السنوات الأولى من [illegible] لانتاجى وذلك لاغراض الضرائب فى بعض الدول .

جدول رقم (٢)

مقارنة بين نسب التكلفة المصرح باستهلاكها فى السنوات الأولى من العمر الانتاجى للاصول الثابته لاغراض الضرائب فى بعض الدول

الدولة	متوسط عمر الاصل المصرح به (سنة)	السنة الأولى	السنتين الاولتين	الخمسة سنين الأولى
		الاهلاك والمخصصات المصرح بها كنسبه مئويه من تكلفه الاصول		
الاتحاد السوفيتى *	٣١	٣ر٢	٤ر٦	٠ر١٦
جمهورية مصر العربية **	١٤	٠ر٧	٠ر١٤	٠ر٣٥
السويد	٥	٠ر٣٠	٠ر٥١	١٠٠
المانيا الغربية	١٠	٠ر٢٠	٠ر٣٦	٢ر٦٧
المملكة المتحدة	٢٧	٠ر٣٩	٣ر٤٦	٠ر٦٤
الولايات المتحدة	١٢	٧ر١٦	٦ر٣٠	٨ر٥٩
اليابان	١٦	٤ر٤٣	٠ر٥١	٢ر٦٨
ايطاليا	١٠	٠ر٢٥	٠ر٥٠	٠ر١٠٠
بلجيكا	٨	٥ر٢٢	٠ر٤٥	٥ر٩٢
فرنسا	١٠	٠ر٢٥	٨ر٤٣	٣٩ر٧٦
كندا	١٠	٠ر٣٠	٠ر٤٤	٤ر٧١

* مقدرة على اساس النسبة المئوية للقسط الثابت المصرح به وهى ٣ر٢ ٪ كمتوسط كل الصناعات فى الاتحاد السوفيتى كما وردت فى :

P. Bunish "The New Depreciation Allowance Rates and Control over their Application by Financial Agencies" Finansy SSSR, 1963, No. 2 as translated in Problems of Economics (March 1964) pp 35 - 42).

** مقدرة على اساس النسب الواردة فى الملحق رقم ١ من النظام المحاسبى الموحد والتى تعتبر حداً ادنى .

المصدر : كل الارقام — فيما عدا الارقام الخاصة بالاتحاد السوفيتى وجمهورية مصر العربية — اعدت بمعرفة مكتب التحليل المالى التابع لوزارة الخزانة الامريكية والتى تم تضمينها فى :

"State of the Economy and policies for full Employment" Hearing before the Joint Economic Committee U S. Congress, 87 th congress, Second Session, August, 17, 1962, p. 670.

ويتضح من الجدول السابق توافق سياسة الاهلاك فى الدول الموضحة فيها عدى جمهورية مصر العربيه والاتحاد السوفيتى مع نتائج الدراسات النظرية والابحاث العملية التى توصل اليها نربورخ.

المبحث الرابع
فى
الاهلاك فى ظل النظام المحاسبى الموحد

١ — ماهية الاهلاك فى النظام المحاسبى الموحد :

عرف النظام المحاسبى الموحد الاهلاك على انه «توزيع تكلفة الاصل القابل للاهلاك على مدة عمره الانتاجى بطريقة مناسبة» (١).

وطبقا لهذا التعريف يتبين لنا أن الهدف الضمنى من الاهلاك — طبقا للنظام المحاسبى الموحد — ومجاراة من النظام للعرف المحاسبى السائد — هو توزيع تكلفة الاصل على فترات حياته الانتاجية ، ولما كانت التكلفة التاريخية للاصل لا تمثل فى الواقع قيمته الاقتصادية — وخاصة فى ظل ظروف تتسم بالتقلبات المستمرة فى الاسعار والتغير الدائم فى طرائق الانتاج وما يترتب عليه من ظهور اصول جديده تتمشى مع متطلبات التقدم التكنولوجى وزيادة احتمالات تقادم الاصول الموجودة تقادما اقتصاديا قبل نفاد الخدمات المقدرة لها — فقد راعى ذلك النظام المحاسبى الموحد حيث نص على :

« من الضرورى تدبير الفرق بين القيمة الاستبدالية والقيمة التاريخية »
« للاصل وذلك للمحافظة على القوة الانتاجية للمال المستثمر بالوحدة. ويعتبر »
« مقابل فروق القيمة الاستبدالية كاحتياطى عام عند توزيع ارباح، ويظهر »
« ضمن الاحتياطيات بأسم (احتياطى ارتفاع اسعار الاصل) » (٢) .

---

(١) النظام المحاسبى الموحد — الجزء الأول ص ١٠٦
(٢) النظام المحاسبى الموحد — الجزء الأول ص ١١٢

ولكن هذا لا يؤدى بالضرورة الى الحفاظ على القوة الانتاجية للمال المستثمر والذى استهدف النظام من تكوين هذا الاحتياطى وذلك للاسباب الآتيــة :

١ ــ ان تكوين الاحتياطى متوقف على تحقيق ارباح وبالتالى فما لم تتحقق ارباح فى فترة معينه فأن وعاء الاحتياطى يصبح غير موجود وبالتالى لايتم احتسابه .

٢ ــ ان الاحتياطى لا يتم تحديده عن طريق احتساب الفرق بين القيمة الاستبداليه المتوقعة عند الاهلاك والتكلفة التاريخية المحتسب على أساسها الاهلاك ــ وهو ما يهدف الاحتياطى الى تدبيره ــ وانما يتحدد بنسبه مئوية من الارباح القابلة للتوزيع يتم اضافتها اليه كل فترة مالية . (٥ ٪ من صافى الربح طبقا لقرار رئيس الوزراء رقم ٩٥٨ لسنة ١٩٦٧) . ويترتب على ذلك تقلبات الاضافات السنوية الى الاحتياطى مع التقلبات فى الارباح ، ولا تتمشى هذه التقلبات بنفس النسبة ولا فى نفس الاتجاه مع التقلبات فى الاسعار فى معظم الاحيان .

٣ ــ ان الاحتياطى هو توزيع للربح وليس تحميلا على الربح ولا يمكن القول ان الوحدة الاقتصادية قد حققت ارباحا قابلة للتوزيع ما لم تحافظ على القيمه الاقتصادية لرأس المال المستثمر فيها اولا .

ويمكن التغلب على هذه المشاكل بالآتى :

١ ــ تغيير التسميه من « احتياطى » الى مخصص فروق القيمة الاستبداليه للاصول الثابته » واعتبار المخصص تحميلا على الربح وليس توزيعا لــه .

٢ ــ اذا كانت النسبه المئويه من الضروره التزاما بالسهولة فى التطبيق فان وعاء النسبه يجب ان يكون قيمه الاصل او تكلفته التاريخيه على ان يتم تحديد نسب مختلفة لمجموعات الاصول المختلفة طبقا لما توحى به التوقعات الخاصة بتقلبات الاسعار فى المستقبل .

٣ ـ ان يراعى اعادة النظر فى النسب التى يتم تحديدها على فترات متقاربة (سنتين أو ثلاثة مثلا) للتأكد من كفايتها فى ظل ما قد يستجد من تقلبات أو عوامل لـم يتم اتخاذها فى الحسبان .

٢ ـ طرق الاهـلاك فى النظام المحاسبى الموحـد :

أخذ النظام المحاسبى الموحد بطريقة القسط الثابت لاحتساب الاهلاك الجارى على الاصول الثابتة القابلة للاهلاك فيما عدا الأدوات الصـغيرة والمهمات . وبالنسبة للادوات الصغيرة قضى النظـام بتحميل الانتاج بما يصرف منها أولا بأول وذلك لصعوبة تحديد الاهلاك الجارى عليها،وبالنسبة للمهمات قضى النظام باتباع طريقة اعادة التقدير بشأنها .

٣ ـ الاصـول القابلـة للاهـلاك :

وتشمل جميع الاصول فيما عدا الاراضى . وفيما يلى الاصول الخاضعة للاهلاك وحسابات الاهلاك الخاصة بهـا .

الاصـل	رقم الاصل	مخصص الاهلاك حسـابات ميزانيـة	الاهلاك الجارى حسابات النتيجة
مزروعات معمرة قابلة للاهلاك	١١١/حـ	٢٣١١/حـ	٣٥٢١/حـ
مبـانى وانشـاءات	١١٢/حـ	٢٣١٢/حـ	٣٥٢٢
آلات ومعـدات	١١٣/حـ	٢٣١٣/حـ	٣٥١١/حـ
وسائل نقـل وانتقال	١١٤/حـ	٢٣١٤/حـ	٣٥٢٤/حـ
عـدد وادوات	١١٥/حـ	٢٣١٥/حـ	٣٥٢٥/حـ
أثاث ومعـدات مكاتب	١١٦/حـ	٢٣١٦/حـ	٣٥٢٦/حـ
ثروة حيوانية ومائية	١١٧/حـ	٢٣١٧/حـ	٣٥٢٧/حـ
نفقات ايرادية مؤجلـة	١١٨/حـ	٢٣١٨/حـ	٣٥٢٨/حـ

٤ — معــدلات الاهــلاك :

حدد النظام المحاسبى الموحد معدلات الاهلاك التى يجب على الوحدات الاقتصادية اتباعها بصدد احتساب اقساط الاهلاك على اصولها الثابتــة القابلة للاهلاك وذلك بالملحق رقم (١) للنظام . وقد تم اعداد المعدلات على اساس الافتراضات الآتيــة :

١ — ان عدد ايام العمل فى الفترة المالية لا يتجاوز ٣٠٠ يوم .

٢ — ان مــدة التشغيل اليومى وردية واحــدة .

٣ — ان الاصول التى يتم احتساب الاهلاك عليها يتم شرائها جديدة.

ولذلك فقد اعتبر النظام المعدلات الواردة بالملحق رقم (١) حدا أدنى يمكن زيادته طبقا لعدد ايام التشغيل وظروف العمل وحالة الاصل عند الشراء .

وقد ورد بايضاحات اللجنــة الفنية الدائمة للنظام المحاسبى الموحــد — ردا على توصيات بعض المؤسسات ما يلى :

١ — ان الزيادة التى يجب اضافتها لمعدلات الاهلاك نتيجة لزيــادة التشغيل امــر متــروك للوحدات الاقتصادية تحت اشراف المؤســسة النوعيــة المختصــة .

٢ — ان النظام لم يحدد عدد الساعات التى تتضمنها الوردية الواحدة، بل ترك الامر لتحدده الوحدة الاقتصادية تحت اشراف المؤسسة النوعيــة المختصة ، حسب طبيعة النشاط وظروف تشغيل الاصول المختلفة .

فالقاعدة العامة فيما يختص بمعدلات الاهلاك اذن هى تطبيق نسب الاهلاك الواردة بالملحق رقم (١) وما تقرره اللجنة الفنية الدائمة من تعديلات لهذه المعدلات بناء على اقتراح المؤسسات المختلفــة او على حسب ما تــراه اللجنة من اختلافات تطرأ على طبيعة النشاط او ظروف توضحها الخبــرة المكتسبة من التطبيق العملى لهذه المعدلات ، وعلى ان تمثل هذه المعدلات

الحد الادنى الا ما توافرت الشروط الثلاث السابقة . فاذا لم تتوافر هذه الشروط مجتمعة فان معدلات الاهلاك يجب زيادتها طبقا لما تراه الوحدات الاقتصادية مناسبا لظروفها ومع الاخذ فى الاعتبار الاسس والقواعد الآتية:

ا ـ الاصـــول المشتراة قديمة او مستعملة :

اقتضى النظام مضاعفة المعدلات الواردة بالملحق رقـــم (١) للاصـــول المشتراة قديمة ما لم تتجاوز ايام العمل فى السنة ٣٠٠ يوم وما لم تزيـــد مدة التشغيل اليومى عن وردية واحدة . ثم صدر قـــرار رئيس الجهـــاز المركزى للمحاسبات رقم ٨٦ لسنة ١٩٦٩ وقضى باحتساب معدلات الاهلاك للاصول المشتراة قديمة على ساس زيادتها بنسبة ٥٠ ٪ على الاقل من معدلات الاهـــلاك للاصول المشتراه جديدة .

ب ـ بالنسبة للاصول التى لم تستخدم لفترة من العـــام .

كان النظام المحاسبى الموحد يقتضى احتساب اهلاك بواقع ٥٠ ٪ من معدلات الاهلاك الواردة بالملحق رقم (١) اذا لم يستخدم الاصل فى الانتاج طول العام (٣٦٥يوم).ثم صدر القرار رقم ٨٦ لسنة ١٩٦٩ السابق الاشارة اليه وتطلب تقسيم السنة المالية الى اربع فترات مالية متساوية وعلى ان تحمل كل فترة بحصتها فى الاهلاك السنوى طالما تم تشغيل الاصل آيـــة مدة خلال الفترة،فاذا لم يستخدم الاصل اطلاقا خلال فترة او اكثر يحســـب الاهلاك على اساس ٥٠٪ من حصة الفترة أو الفترات التى لم يستخدم الاصـــــل خلالهـــــا .

فمثلا اذا كانت تكلفة الاصل ١٠,٠٠٠ جم ومعدل الاهلاك الذى ينطبق عليه هو ٨ ٪ ، وتم تشغيله لمدة شهر واحد خلال الفترة من اول يوليو الى آخر سبتمبر ولم يتم تشغيله على الاطلاق فى الفترات الثلاث من اول اكتوبر ـ أول يناير ـ اول ابريل ـ الى آخر يونيو فان قسط الاهـــلاك على هذا الاصـــــل يكـــون .

عن الربـــع الأول $= \frac{٨}{١٠٠} \times \frac{١}{٤} \times ١٠٫٠٠٠ = ٢٠٠$ جم

عن الثلاث أرباع التالية $= \frac{٥٠}{١٠٠} \times \frac{٨}{٢٠٠} \times ٣/٤ \times ١٠٫٠٠٠ = ٣٠٠$ جم

قســـط الاهـــلاك . ٥٠٠ جم

بينما كان قسط الاهلاك على نفس الاصل قبـل صدور القـرار ٨٦ لسنة ١٩٦٩ هـــو ٨٠٠ جم ($\frac{٨}{٢٠٠} \times ١٠٠٠٠$) .

جـ ـــ الاصول التى تم اهلاكها دفتريا ويستمر استخدامها فى الانتاج :

اقتضى النظام ان يستمر حساب قسط الاهلاك على الاصول التى تم اهلاكها دفتريا وما زالت تستخدم فى العملية الانتاجية بنسبة ٧٥ ٪ من قيمة القسط على ان تضاف هذه القيمة سنويـــا الى حساب « أحتيـــاطى ارتفاع اسعار الاصول ».وقد عدل القرار رقم ٨٦ لسنة ١٩٦٩ هذهالنسبة الى ٥٠ ٪ . واستثنى القرار المذكور من هذه القاعدة الاصول المخصصة لمراكز الانتاج (دون ما عدا ذلك من الاصولالمخصصةلمراكز الخدماتالانتاجية والخدمات التسويقية والخدمات الادارية والتمويلية) فى الوحداتالاقتصادية التابعة لمؤسسة التعدين او الوحدات الاقتصادية المتخصصة فـــى انتـــاج البترول او تكريره ، اذ تطبق عليها نسبة ٢٥ ٪ من قيمة القسط .

وقد نص القرار على ان تكون كل مـــن نسبتى الـ ٥٠ ٪ ، الـ ٢٥ ٪ محتسبة على أساس المعدل الاصلى للتشغيل لوردية واحدة مهما كـــانت ســـاعات التشـــغيل ..

د ـــ النفقـــات الايرادية المؤجلة :

يتم اهلاكها عموما بمعدل ٢٠ ٪ سنويا من تاريخ بدء التشغيل ، فيما

عدا الصناعات الجديدة التى لا يوجد لها مثيل فى مصر فان النفقات الايرادية المؤجلة يتم اهلاكها فى مدة لا تتجاوز عشر سنوات .

ع — نطاق التفرقة بين الاصول المشتراة جديدة والاصول المشتراة قديمة :

فرق النظام المحاسبى الموحد بين الاصول المشتراة جديدة والاصول المشتراة قديمة (مستعملة) من حيث معدلات الاهلاك التى تسرى على كل . والقاعدة العامة التى اقتضاها النظام هو أن معدل الاهلاك على الاصل الذى يشترى فى حالة مستعملة يجب ان يكون ١٥٠ ٪ على الاقل من المعدل المطبق على الاصول المشتراة جديدة . ورغم ما قد يثيره هذا المنهج من انتقادات الا انه يحقق اهداف اقتصادية هامة هى :

١ — عدم تشجيع الوحدات الاقتصادية على شراء اصول مستعملة لان ذلك سيؤدى حتما الى زيادة عبء الاهلاك المحمل على حساب عملياتها الجارية وبالتالى انخفاض ارباحها . ولما كان الربح احد معايير قياس كفاية الاداء فانه يترتب على ذلك رغبة الوحدات فى الاقلال من الاعباء التى يتم تحميلها على الربح . والاثر الاقتصادى الهام لهذه الطريقة هو الحد من آثار احد العوامل الهامة المتسببة فى زيادة نسبة التقادم فى رأس المال الثابت للمجتمع .

٢ — فى حالة شراء اصول قديمة فانه يتم اهلاك قيمتها الدفترية (تكلفتها) بسرعة مما يقلل من اثر وجود رصيد دفترى على سياسة الاحلال الاقتصادية . فقد اثبتت الدراسات فى مجال دوافع احلال الاصول الثابتة المتقادمة ان وجود رصيد دفترى يعتبر من العوامل النفسية الهامة التى تتسبب فى ارجاء احلال الاصل فى الوقت المناسب اقتصاديا انتظارا لاهلاك قيمته الدفترية .

ولا شك ان هذه الاهداف يتعين أن تعتبر من الاهمية البالغة وخاصة فى ظل عصر يتميز بالتقدم التكنولوجى الذى يؤدى الى سرعة تقادم الاصول . وبالاضافة الى ذلك ، فان الاصول المشتراة قديمة يتم الحصول عليها عادة

بأسعار قد تقل كثيرا عن نسبة العمر الانتاجى المتبقى الى العمر الانتاجى الاصلى مضروبا فى التكلفة فى حالة جديدة ، وبالتالى فان رفع معدل الاهلاك على هذه الاصول الى ١٥٠ ٪ من المعدل المناظر للاصول المشتراة جديدة لن يترتب عليه عادة ارتفاع قسط الاهلاك على الاصل القديم ، الى ١٥٠ ٪ من قسط الاهـــلاك على نفس الاصل فى حالـــة شرائه جديدا . فمثلا اذا كان سعر آلة ما جديدة ١٠٫٠٠٠ جم والعمر الانتاجى المقرر لها ١٠ سنوات فان شراء هذه الآلة مستعملة لمدة سنتين مثلا لن يكلف الوحدة الاقتصادية ٨٠٠٠ جم بل قد يكلفها اقل من ذلك بكثير والا ما كان هنك داعى اطلاقـــا لشراء الآلة قديمة . فاذا كلفها شراء الالة مثل ٥٠٠٠ جم فان قســـط الاهلاك السنوى عليها فى حالة قديمة سيكون ١٥ ٪ × ٥٠٠٠ = ٧٥٠ جم بينمـــا يكون قسط الاهـــلاك على نفس الآلة مشتراة جديدة ١٠ ٪ × ١٠٠٠٠ = ١٠٠٠ جم . وبالطبع قد يرى البعض ان هذا المثال افتراضى ولكنه يعتبـــر فى نظرى اقرب من الواقع عن افتراض ان الوحدة يمكن ان تشترى آلـــة جديدة وآلة قديمة من نفس النوع وفى نفس الوقت وبنفس التكلفة لاثبـــات ان الطريقة التى اتبعها النظام بصدد معدلات الاهلاك على الاصول المشتراة قديمـــة غير ســـليمة .

٦ ــ منطق استمرار احتساب الاهلاك على الاصول المهلكة دفتريا :

اقتضى النظام المحاسبى الموحد استمرار احتساب اهلاك (بنسب مخفضة كما تبين فيما سبق) ، على الاصول التى تم اهـــلاكها دفتريا ولكنها ما زالت قائمة فى العملية الانتاجية لعدم نفاد عمرها الانتاجى . وقد تطلب النظـــام اضافة قيمة الاهلاك المحتسب على هذه الاصول الى حساب « احتيـــاطى ارتفاع اسعار الاصول » بدلا من مخصص الاهلاك وذلك لتحقيق اغـــراض ضمنية ثـــلاث .

١ ــ ان احتساب اهلاك على هذه الاصول يترتب عليه تحميل الانتاج

بقيمة خدمات الاصل فى العملية الانتاجية بصرف النظر عن القيمة الاصل الدفترية .

٢ — ان تعلية الاهلاك الى حساب الاحتياطى بدلا من المخصص يؤدى الى تلافى زيادة مخصص الاهلاك عن تكلفة الاصل (وما يترتب على ذلك من اظهار رصيد دائن للقيمة الدفترية للاصل) .

٣ — ان تعلية اقساط الاهلاك على هذه الاصول الى حساب الاحتياطى يضيف مصدرا جديداً الى مصادر « تدبير الفرق بين القيمة الاستبدالية والقيمة التاريخية للاصل » وهذا فى حد ذاته مرغوب اقتصاديا بصرف النظر عن عدم مجاراته للعرف المحاسبى التقليدى .

وقد راعى النظام عند تحديد معدلات الاهلاك على الاصول المهلكة دفتريا أن تكون هذه المعدلات اقل من المعدلات العادية وذلك لسببين ضمنيين هما :

١ — ان استمرار الاصل فى العملية الانتاجية رغم اهلاكه دفتريا يعتبر دليل قاطع على ارتفاع معدلات الاهلاك الاصلية والتى تم استخدامها فى اهلاك قيمته الدفترية . مما يحتم ضرورة التخفيض فى معدلات الاهلاك على الاصل .

٢ — أن الاصول المهلكة دفتريا غالبا ما تتطلب نفقات صيانة كبيرة وبالتالى فان التخفيض فى معدل الاهلاك يعتبر بمثابة تعويض لما تستلزمه نفقات الصيانة المرتفعة .

٧ — منطق احتساب اهلاك على الاصول التى لم تستخدم فى الانتاج :

بينا فيما سبق ان النظام قضى بضرورة احتساب اهلاك على الاصل حتى ولو لم يستخدم فى الانتاج طوال العام . ورغم أن المعدلات فى هذه الحالة تكون ٥٠ ٪ من المعدلات العادية الواردة بالملحق رقم (١) والقرارات المعدلة له الا ان هذا يثير التساؤل عن ماهية اسباب التناقص فى قيمة الاصول وعن دواعى احتساب الاهلاك .

فمما لا شك فيه ان الفترة التى لم نستخدم فيها الاصل لم نستفيد بخدماته وبالتالى فان تحميل عبء الاهلاك على هذا الاصل على موارد الفترة يمثل اجحافا غير منطقى . الا ان التناقص فى القيمة الاقتصادية للاصول – وكما سبق ورأينا – لا يقتصر اسبابه على استخدامها فى العملية الانتاجية بل ان التقادم الطبيعى والتكنولوجى يعتبر من الواقع من اهم العوامل المتسببة فى النقص فى القيمة الاقتصادية لرأس المال الثابت وبالتالى فان احتساب اهلاك على الاصول التى لم تستخدم فى الانتاج يمثل محاولة لانتقاص القيمة الدفترية للاصول بما يوازى النقص فى قيمتها الاقتصادية نتيجة التقادم .

وتأسيسا على ذلك فانه يمكن اعتبار معدلات الاهلاك الوارده بالنظام مكونة من شقين : الاول مقابل التناقص فى قيمة الاصل نتيجة للتقادم باختلاف اسبابه ، والشق الثانى مقابل الاستفادة بخدمات الاصل فى العملية الانتاجية . ويمكن ان يعتبر مقابل التقادم عبئا ثابتا على الفترة والشق الثانى عبئا متغيرا بمعدل الاستفادة بخدمات الاصل . ولما كان من المتعين على الوحدة الاقتصادية ان تحتفظ بالقدرة الانتاجية لرأس مالها الثابت فان كلا من الشقين يعتبر تحميلا على موارد الفترة الاجمالية قبل التوصل الى صافى الربح .

الا انه – كما سبق ورأينا فى بداية هذا الفصل – لا يمكن اعتبار النقص فى قيمة الاصل بسبب التقادم فى هذه الحالة اهلاكا حيث يقتصر التعريف الاقتصادى للاهلاك على النقص فى قيمة الاصول بسبب الاستخدام فى العملية الانتاجية . اما النقص فى قيمة الاصول نتيجة التقادم فهو بمثابة تسوية يتم اجراؤها على رأس المال الثابت للحفاظ على قدرته الانتاجية . ويعتبر كلا من الشقين تحميلا على موارد الفترة الا ان التسمية تختلف . ولكن يتعين على النظام المحاسبى الموحد التفرقة بين

اسباب النقص فى قيمة الاصول الاقتصادية من تقادم واستخدام فى العملية الانتاجية حتى يسهم فى مساعدة المحلل الاقتصادى على التعرف على التكلفة الاقتصادية لعبىء التقادم ورسم سياسة الاحلال فى ضوئها . ولذلك نقترح تسمية الشق الثابت من عبىء الاهلاك فى النظام (ويمكن ان يكون ٥٠ ٪ من المعدلات التى يقرها النظام) « مقابل تقادم الاصول الثابتة » والاستمرار فى اعتبار الشق المتغير اهلاكا حيث يمثل هذا الشق فى هذه الحالة النقص فى قيمة الاصل الناتج عن استعماله فى العملية الانتاجية . ويجرى تحميل مقابل التقادم والاهلاك على موارد العمليات الجارية للوحدات الاقتصادية .

٨ — وعاء الاهلاك :

تطبق معدلات الاهلاك الواردة بالنظام على تكلفة الاصل بما فى ذلك من انشاءات معدة خصيصا لأصول معينة بحيث لا تصلح هذه الانشاءات لأى غرض آخر — مثل القواعد الخاصة لآلات معينة والتركيبات الخاصة لهذه الآلات .

٩ — وضع الأصول الثابتة فى مجموعات :

اباح النظام « وضع الاصول الثابتة فى مجموعات متجانسه من حيث « النوع وطبيعة العمل وذلك لتطبيق قواعد الاهلاك على المجموعة بصرف » « النظر من مكوناتها . وقد تكون هذه المجموعات (افقية) كمجموعة محطة » « توليد الكهرباء ومجموعة آلات ورش الصيانة ، ... وقد تكون هذه » « المجموعات راسية) حيث تشترك كل مجموعة فى انتاج معين كمجموعة » « آلات الصهر ، ومجموعة آلات الدرفلة .. الخ وقد تكون هذه المجموعات » « (جغرافية) كمجموعة آلات منطقة معينة (آلات مناجم) . الخ » [١] .

(١) النظام المحاسبى الموحد الجزء الأول — ص ١١٢ .

١٠ ـ الاهلاك فى فترة التجارب :

قد يتم استخدام الاصل فى فترة التجارب السابقة لبدىء التشغيل فى العمليات الانتاجية السنوية . وقد تضى النظام فى هذه الحالة بان يحمل الاهلاك لحساب تجارب بدء التشغيل حـ/١١٨٢ .

١١ ـ اجـراءات التطبيق :

ورد بالمنشور رقم (١) لسنة ١٩٦٧ ـ والصادر عن اللجنة الفنية الدائمة للنظام المحاسبى الموحد بشأن تطبيق معدلات الاهلاك وتعديل المعدلات الواردة بالملحق رقم (١) ـ انه يتعين اتباع ما يلى :

« ١ ـ تشكيل لجنة على مستوى كل مؤسسة نوعية لدراسة معدلات »
« الاهلاك بما يتلائم مع المسميات الدارجة للاصول وظروف التشغيل »
« وطبيعة النشاط فى الوحدات الاقتصادية التابعة للمؤسسة واصدار توصيات »
« بالمعدلات المناسبة على مستوى المجموعات او التفاصيل فى حدود المبادىء »
« والتعاريف الواردة بالنظام والمعدلات الواردة بالملحق رقم (١) كحد ادنى ، »
« على ان يشترك فى هذه اللجنة ممثل لوزارة الخزانة وتعقد اللجنة المذكورة »
« خلال الستة اشهر الأولى من تنفيذ النظام للتوصية بالمعدلات المناسبة »
« ٢ ـ يصدر قرار من مجلس ادارة المؤسسة النوعية المختصة بمعدلات »
« الاهلاك الواجب اتباعها بناء على توصيات اللجنة المشكلة لهذا الغرض ، »
« باعتبار ان المؤسسة النوعية تختص بسلطة الاشراف والرقابة »
« والتنسيق وتقييم الاداء بالنسبة للوحدات الاقتصادية التابعة لها » .
« ٣ ـ يخطر رئيس اللجنة الفنية الدائمة للنظام المحاسبى الموحد بالجهاز »
« المركزى للمحاسبات بقرار مجلس ادارة المؤسسة لاعتماده من تلك اللجنة» .

١٢ ـ التقادم الفنى عادى او الهلاك الطارىء :

نص النظام المحاسبى الموحد على :

« تغطى معدلات الاهلاك مقابل التقادم المتوقع فى الظروف العادية ، »

« فاذا نشأت ظروف تؤدى الى تقادم الاصل قبل انتهـاء عمره الانتاجى »
« المقدر فان الخسارة التى تنجم عن ذلك تحمل على حساب النتيجة عن »
« الفترة المالية التى تم خلالها التقادم الذى لم يكن متوقعا » (١) .

ويترتب على ذلك ضرورة تحميل الفترة المالية التى يكتشف فيها عـدم صلاحية الاصل للاستعمال فى المستقبل بالرصيد الدفترى للاصل باعتباره خسـارة راسمالية (د/٣٦٤) .

١٣ — القيـود الدفتـرية فى نهاية العـام :

بعد احتساب قسط الاهلاك فى نهاية العام طبقا للمعـدلات الواردة بالنظم والقواعد السابق شرحها يجرى اثبات القيد الآتى :

×××	من د/ الاهـلاك		د/٣٥٢
	الى مذكـورين		
×××	الى د/ مخصص الاهلاك	د/١٣١	(اهلاك عادى)
×××	الى د/ احتياطى ارتفاع اسعار الاصول		د/٢٢٦
	(اصول مهلكة دفتريا)		
	اثبات الاهلاك عن الفتـرة الجـارية		

أما اذا كان الاهلاك عن فترة التجارب قبل بدء التشغيل ، يجرى القيـد الآتـى :

×××	من د/ نفقـات ايرادية مؤجلة	د/١١٨٢
×××	الى د/ مخصص الاهـلاك	د/٢٢١
	اثبـات الاهـلاك قبـل بدء التشـغيل	

ثم يقفل حسـاب الاهـلاك فى حساب العمليات الجـارية بجعـل الأول دائنـا والثانى مدينا .

---

١٤ — مثـال تطبيقـى :

فيما يلى معدلات الاهلاك المسرح بتطبيقها على الات النشاط الانتاجى للمؤسسة المصرية العامة للغزل فيما يتعلق بالاصول المشتراة جديدة .

	النسبة المئوية من التكلفة		
	وردية واحده	ورديتين	ثلاث ورديات
آلات ميكانيكية	٥	٦ر٥	٨
آلات كيماوية	٦ر٥	٨	١٠
آلات غزل ونسج الجوت	٧ر٥	٩	١١
آلات صناعة الجوارب وما يماثلها	٦	٧و٥	٩

علما بأن معدلات الاهلاك للوردتين والثلاث ورديات عن ٣٦٥ يوم عمل فى السنة أو اقل .

وقد تقدمت لك شركة الغزل الاهلية بالبيان التالى عن الآلات الخاصة بها.

نوع الآلة	التكلفة	ملاحظات
آلة ميكانيكية رقم (١)	١٠٠ر٠٠٠	مستهلكة دفتريا بالكامل وتعمل ورديتين طول العام
آلة ميكانيكية رقم (٢)	٢٥٠ر٠٠٠	تم شرائها مستعملة وعملت لمدة ورديتين فى النصف الأول من العام ولمدة وردية واحده فى النصف الثانى من العام .
آلة كيماوية	١٥٠ر٠٠٠	لم تعمل فى الربع الأول من العام وعملت ثلاث ورديات فى باقى العام (مشتراة جديدة) .
آلات غزل ونسج الجوت	٣٠٠ر٠٠٠	تعمل بالتناوب على مجموعتين بحيث تعمل كل مجموعة ورديتين لمدة ثلاث شهور (وقد تم شرائها جديدة جميعا) .

آلات صناعة الجوارب ٤٥٠٫٠٠٠ منها ما قيمته ١٥٠٫٠٠٠ جنيه تم شرائه مستعمل من شركة المحله .
وتعمل الآلات جميعا لمدة ٣٢٠ يوم في السنة لوردية واحدة .

وقد طلبت منك الشركة احتساب قسط الاهلاك على آلات نشاطها الانتاجي وتوجيه القيود الدفترية اللازمة لاثباته عن لسنة المالية ٧١/٧٠ .

اولا : احتساب قسط الاهلاك .

١ ــ **آلـة ميكانيكية رقم (١)** : هذه الآلة تم استهلاكها دفتريا بالكامل ولكنها ما زالت تستخدم في العملية الانتاجية وقد قضى القرار رقم ٨٦ لسنة ١٩٦٩ باحتساب اهلاك على مثل هذه الاصول بمعدل ٥٠ ٪ من قيمة القسط على اساس وردية واحدة فقط وبذلك يكون قسط الاهلاك على هذه الآلة كالآتي : التكلفة × معدل الوردية × ٥٠ ٪

$$١٠٠٫٠٠٠ \times \frac{٥}{١٠٠} \times \frac{٥}{١٠٠} = ٢٥٠٠ \text{ جم}$$

هذا وقد اقتضى النظام ايضا اضافة هذه القيمة على حساب « احتياطى ارتفاع اسعار الاصول » .

١ ــ **آلة ميكانيكية رقم (٢)** : تم شراء هذه الآلة مستعملة أى ان المعدل الذى يسرى عليها هو ١٥٠ ٪ من المعدل المناسب للاصول المشتراة جديدة . غير ان الآلة عملت لمدة ورديتين في النصف الأول من العام ولمدة وردية واحدة فيالنصف الثانى من العاموبالتالى يتم احتساب الاهلاككالآتى:

النصف الاول من العام معدل الورديتين × $\frac{١٥٠}{١٠٠}$ × التكلفة × ١/٢ سنة .

$$\frac{٦٫٥}{١٠٠} \times \frac{١٥٠}{١٠٠} \times ٢٥٠٫٠٠٠ \times ١/٢ = ١٢١٨٧٫٥٠٠$$

مليم جنيه

النصف الثانى من العام معدل الوردية × $\frac{١٥٠}{١٠٠}$ × التكلفه × ١/٢ سنة .

ملیم جنیه

$\frac{٥}{١٠٠} \times \frac{١٥٠}{١٠٠} \times ٢٥٠ر٠٠٠ \times ١/٢ = — ر٩٣٧٥$

ملیم جنیه

قسط اهـلاك الآلة عن العام ٢١٥٦٢و٥٠٠

٣ ــ آلة كيماوية : الآلة لم تعمل فى الربع الأول من العام ومن ثـم يطبق عليها قاعدة الـ ٥٠ ٪ من حصة الفترة التى لم تعمل فيها كما انهـا عملت ثلاث ورديات فى الفترة المتبقية من العام فيطبق عليها معدل الثلاث ورديات للآت المشتراه جديدة ويكون احتساب الاهلاك كالآتى :

الربع الأول من العام معدل الوردية × $\frac{٥٠}{١٠٠}$ × التكلفة × ١/٤ سنه .

ملیم جنیه

$\frac{٦ر٥}{١٠٠} \times \frac{٥٠}{١٠٠} \times ١٥٠ر٠٠٠ \times ١/٤ = ١٢١٨ر٧٥٠$

بـ . ـــام معدل الثلاث ورديات × التكلفة × ٣/٤

$\frac{١٠}{١٠٠} \times ١٥٠ر٠٠٠ \times ٣/٤ = ١١٢٥٠ر٠٠٠$

قسط اهـلاك الآلـة عن العـام ١٢٤٦٨ر٧٥٠

٤ ــ آلات لغزل ونسيج الجوت : تعمل الآلات بالتناوب على مجموعتين بحيث تعمل كل مجموعة ورديتين لمدة ثلاث شهور اى ان المجموعة تعمل ورديتين لمدة ستة اشهر فى العام ولا يتم استخدامها فى الانتاج لمدة ستة اشهر ، وبالتالى فان قسط الاهلاك يعادل ضعف قسط الاهلاك السنوى

المحتسب لاحد المجموعتين .

الاهلاك عن ورديين لمدة سته اشهر معدل الورديين × تكلفه المجموعه × ½

$$\frac{٩}{١٠٠} \times ١٥٠٫٠٠٠ \times ½ = ٦٧٥٠٫٠٠٠$$ مليم جنيه

الاهلاك عن الستة اشهر البطالة } معدل الوردية × $\frac{٥٠}{١٠٠}$ × تكلفة المجموعة × ½

$$\frac{٧٫٥}{١٠٠} \times \frac{٥٠}{١٠٠} \times ١٥٠٫٠٠٠ \times ½ = ٢٨١٢٫٥٠٠$$

قسط اهلاك المجموعة مليم جنيه ٩٥٦٢٫٥٠٠

قسط الاهلاك عن العام (قسط المجموعة × ٢) .... ١٩١٢٥٫٠٠٠ جم

٥ — **آلات صناعة الجوارب** : ينطبق على الالات جميعا معدل الوردية الواحدة طول العام . غير أن ما تكلفته ١٥٠٫٠٠٠ جم تم شرائه مستعملا وبالتالى وجب تطبيق ١٥٠ ٪ من معدل الوردية على هذا الجزء .

اهلاك المشترى مستعمل } معدل الوردية × $\frac{١٥٠}{١٠٠}$ × تكلفة المستعمل :

$$\frac{٦}{١٠٠} \times \frac{١٥٠}{١٠٠} \times ١٥٠٫٠٠٠ = ١٣٫٥٠٠ \text{ جم}$$

اهلاك المشترك جديد = معدل الوردية × التكلفة .

$$\frac{٦}{١٠٠} \times ٢٠٠٫٠٠٠ = ١٨٫٠٠٠ \text{ جم}$$

الاهلاك عن العام . ٣١٫٥٠٠ جم

٦ ـ ماخص اهلاك آلات النشاط الانتاجي عن العـام

الاصـل	قسط الاهلاك	الحساب الدائن بالقسط
	مليم جنيه	
آلة ميكانيكيه رقم (١)	٢٥٠٠ر٠٠٠	«احتياطي ارتفاع اسعار الاصول »
آلة ميكانيكية رقم (٢)	٢١٥٦٢ر٥٠٠	مخصص الاهـلاك ـ آلات
آلـة كيماوية	١١٤٦٨ر٧٥٠	مخصص الاهـلاك ـ آلات
آلات غزل ونسيج الجوت	١٩١٢٥ر٠٠٠	مخصص الاهـلاك ـ آلات
آلات صباغه الجوارب	٣١٥٠٠ر٠٠٠	مخصص الاهـلاك ـ آلات
المجـموع	٨٧١٥٦ر٢٥٠	

٧ ـ قيـد اثبـات الاهـلاك عن العـام :

مليم جنيه	مليم جنيه		
		من د/ الاهـــلاك	د/٣٥٢
٨٧١٥٦ر٢٥٠		د/اهلاك الآلات	د/٣٥٢٣
		الى مذكـــورين	
	٨٤٦٥٦ر٢٥٠	الى د/ مخصص الاهلاك	د/٢٣١
		د/ مخصص اهلاك آلات	د/٢٣١٣
	٢٥٠٠ر٠٠٠	الى د/احتياطي ارتفاع اسعار الاصول	د/٢٢٦



الفصل التاسع
فى
التحويلات الجارية التخصصية

يشتمل حساب التحويلات الجارية التخصيصية (د/٣٦) على العناصر الآتية :

التبرعات	د/ ٣٦١	ديون معدومة	د/ ٣٦٦
اعانات للغير	د/ ٣٦٢	مخصصات(بخلاف الاهلاك)	د/ ٣٦٧
التعويضات والغرامات	د/ ٣٦٣	ضرائب عقارية	د/ ٣٦٨
خسائر راسمالية	د/ ٣٦٤	ضرائب دخلية	د/ ٣٦٩
مصروفات سنوات سابقة	د/ ٣٦٥		

وتعتبر التحويلات — وكما سبق ورأينا — من قبيل المدفوعات المباشرة او الغير مباشرة والتى لا يترتب عليها اضافة للقيم الاقتصادية الموجودة وبذلك فهى تعتبر تصرفا فى الدخل وليس عنصراً مساعداً فى انتاجه، وسنتناول كل من العناصر السابقة بقليل من التفضيل .

اولا : التبرعات :

وهى ما يتم سداده بمعرفة الوحدة الاقتصادية كتبرع للهيئات المختلفة. وتتطلب هذه التبرعات عادة موافقة مجلس ادارة المؤسسة النوعية التى تشرف على الوحدة الاقتصادية . وتقوم المؤسسة فى العادة بتحديد قيمة التبرعات التى يمكن لمجلس ادارة الوحدة الاقتصادية التصرف فيها خلال العام .

وعندما تقوم الوحدة الاقتصادية بدفع هذه التبرعات للجهات المستفيدة يجرى اثبات الدفع بالقيدين الآتيين :

* **الاســــتحقاق :**

x x x	**من د/ التبـــرعات**	**د/٣٦١**
x x x	**الى د/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة**	**د/٢٧٤**
	د/ تبرعات واعانات مستحقة للغير	د/٢٧٤٤
	اثبات استحقاق التبرع المقرر للهيئة الخيرية لمكافحة الدرن عـن العـام .	

* **الدفـــــــــع:**

x x x	**من د/ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة**	**د/٢٧٤**
	د/ تبرعات واعانات مستحقة للغير	د/٢٧٤٤
x x x	**الى د/ البنك ــ**	**د/١٨٢**
	د/ تمويل نشاط جـارى	د/١٨٢١
	اثبات سداد التبرع المقرر للهيئة الخيرية لمكافحـة الدرن بموجب شـيك	

وفى نهاية العام تقفل التبرعات فى د/ العمليات الجارية بالقيد الآتى :

x x x	من د/ العمليـات الجاريـة	د/٢٨١
x x x	الى د/ التبـرعات	د/٣٦١

ثانيـا : الاعـــــانات :

وهى قيمة ما تدفعه الوحدة الاقتصادية كاعانة لغير العاملين بهـا . وتعالج محاسبيا بالطريقة المتبعة لمعالجة التبرعات .

ثالثـا : التعويضـــات والغرامـات :

وتشمل فوائد وغرامات التاخير والخسائر التى قد تنتج عن تحصـيل تعويضات من شركات التامين باقل من القيمة المقيدة على حسابهم ومخالفات

السيارات فى حالة تحمل الوحدة بها وما الى ذلك . وتعالج التعويضات والغرامات محاسبيا بالطريقة المتبعة لمعالجة التبرعات ، الا انه يلزم تسوية حساب التعويضات والغرامات بالمستحقات التى لم تدفع بعد قبل اقفاله فى حساب العمليات الجارية .

رابعا : الخسائر الراسمالية :

عرف النظام المحاسبى الموحد الخسائر الراسمالية بأنها « الخسائر الناتجة عن بيع اصل من الاصول بأقل من قيمته الدفترية او الناتجة عن بيع الاوراق المالية باقل من تكلفتها » (١) .

ويدخل فى بند الخسائر الراسمالية الهلاك الطارىء للاصول كما يدخل فيها الخسائر التى قد تنتج عن بيع المستلزمات السلعية باقل من تكلفتها .

وعند بيع أصل من الاصول بمقابل أقل من قيمته الدفترية يجرى اثبات القيد الآتى :

	من مذكورين	
xxx	من ح/ مدينين مختلفين	ح/١٧١
	ح/ مدينو بيع (نوع الاصل المباع)	ح/٠٠٠
xxx	من ح/ خسائر راسمالية	ح/٣٦٤
	xxx الى ح/ الاصل المباع	ح/٠٠٠

اما فى حالة الهلاك الطارىء للاصول فان ح/ ٣٦٤ يجعل مدينا وحساب الاصل المباع يجعل دائنا بالقيمة الدفترية للاصل .

وفى نهاية العام يقفل ح/٣٦٤ فى حساب العمليات الجارية (ح/٢٨١) يجعل الاخير مدينا والأول دائنا .

---

(١) الجزء الأول — ص ٩١ .

خامسا : مصروفات السنوات السابقة :

وتشمل المصروفات التى تخص اعواما سابقة ولم يتم احتسابها ضمن مصروفات هذه السنوات . وقد يكون ذلك ناشئا عن قصد او بدون قصد ولكن النظام لم يفرق بين الحالتين . وتتبع الطريقة السابق شرحها بصدد معالجة التبرعات فى المعالجة الدفترية لمصروفات السنوات السابقة .

سادسا : الديون المعدومة :

وهى الديون التى يتم اعدامها خلال الفترة المالية دون ان يكون لها مقابل فى مخصص الديون المشكوك فيها وذلك اما لعدم كفاية المخصص او لعدم اتخاذ هذه الديون فى الاعتبار عند تكوينه .

ويتم اجراء القيود الاتيه لاثبات الديون المعدومة واقفالها :

		من مذكورين	
xxx		**من ح/ الديون المعدومه**	ح/٣٦٦
		(بما ليس له مقابل فى المخصص)	
xxx		**من ح/ مخصص الديون المشكوك فيها**	ح/٢٣٣
		(بما له مقابل فى المخصص)	
	xxx	**الى ح/ العملاء**	ح/١٦١
		اثبات الديون المعدومة خلال العام .	
xxx		من ح/ العمليات الجارية	ح/٢٨١
	xxx	الى ح/ الديون المعدومة	ح/٣٦٦
		اقفال الديون التى تم اعدامها خلال العام والتى لم يكن لها مقابل فى المخصص فى حساب العمليات الجارية	

سابعا : المخصصات (فيما عدا الاهلاك)

تقوم الوحدات الاقتصادية بتجنيب جزء من مواردها لمقابلة احتمالات نقصان القيمة المتوقع تحصيلها من هذه الموارد عن القيمة المكتسبة دفتريا. ومثال ذلك مخصص الديون المشكوك فيها ومخصص الفرق بين تكلفة الانتاج التام واسعار البيع ومخصص الضرائب المتنازع عليها وما الى ذلك .

ويجرى اثبات القيود الاتية لتكوين المخصصات واقفال المقابل فى حساب العمليات الجارية :

×××	**من ح/ المخصصات (فيما عدا الاهلاك)**	**ح/٣٦٧**
	الى مذكورين	
×××	الى ح/ مخصص الديون المشكوك فيها	ح/٢٣٢
×××	الى ح/ مخصص الضرائب المتنازع عليها	ح/٢٣٣
×××	الى ح/ مخصصات اخرى — مخصص الفرق بين التكلفة وسعر البيع او اى غرض آخر يكون مخصص من اجله تجنيب المخصصات عن العام .	ح/٢٣٤

ثم يقفل ح/ ٣٦٧ فى ح/ العمليات الجارية بجعل الاخير مدينا والأول دائنـــا .

ثامنا : الضرائب العقاريـــة والدخلية :

وتشمل الضرائب العقارية ضرائب الاطيان والمبانى كما تشمل الضرائب الدخلية ضريبة الارباح التجارية والصناعية وضريبة القيمة المنقولة التــى تتحملهـــا الوحـــدة .

ويتم اجراء القيود الآتية لاثبات استحقاق واقفال الضرائب فـــى ح/ العمليات الجـــارية .

الاستحقـــاق :

	مـــن مذكـــورين	
×××	**من د/ الضرائب العقاريـــة**	**د/٣٦٨**
	د/ ضريبة الاطيان	د/٣٦٨١
	د/ ضريبـــة المبـــانى	د/٣٦٨٢
×××	**من د/ الضرائب الدخليـــة**	**د/٣٦٩**
×××	**الى د/ دائنـــين متنـــوعين**	**د/٢٦٣**
	د/ ضرائب ارباح العـــام	د/٢٦٣٢٢١
	د/ ضرائب عقـــارية	د/٢٦٣٢٢٢

الاقفـــال :

×××	**من د/ العمليـــات الجـــارية**	**د/٢٨١**
	الى مذكـــورين	
×××	الى د/ الضرائب العقـــارية	د/٣٦٨
×××	الي د/ الضرائب الدخليـــة	د/٣٦٩

الفصل العاشر

فى

المعاملات فى الموارد

تناولنا فى الفصول السابقة عناصر الاستخدامات التى تحدد نتيجة النشاط الجارى للوحدة الاقتصادية عن طريق مقابلتها مع موارد هذا النشاط. وسنتناول فى هذا الفصل بنود الموارد المتعلقة بالنشاط الجارى والقيود الدفترية المتعلقة باثبات وقائع اكتسابها وتحصيلها وتسو ما واقفالهـا فى حساب العمليات الجارية بالترتيب الآتى :

١ — مبيعات النشاط الاقتصادى من سلع وخدمات .

٢ — اثبات حركة الانتاج التام والبضائع بغرض البيع والتغير فى المخزون.

٣ — المـوارد الاخـــرى .

المبحـث الأول

فـــى

مبيعـات النشـاط الاقتصـادى

تمثل المبيعات من السلع والخدمات مصـــادر الايرادات الرئيسية فى الوحدات الاقتصادية الخاضعة للنظام المحاسبى الموحد ، وتختلف طبيعـة السلعة او الخدمة المباعة تبعا لاختلاف طبيعة النشاط الاقتصادى للوحدة العاملة . وقـد قسم النظام المحاسبى الموحد ايرادات النشاط الجـارى (د/٤١) الى الاقسـام الاتيـة :

١ ـ صافى مبيعات انتـاج تـام **د/٤١١**

ـ صافى مبيعات الصنف او القســم **د/٤١١١**

- اجمالى مبيعات الصنف او القسم ـ دائن د/٤١١١١
- مردودات داخلية من مبيعات سنوات سابقة صنف / ـ مدين د/٤١١١٢
- مرتجعات مبيعات صنف او قسم ـ مدين د/٤١١١٣
- خصـم مسموح به ـ مدين د/٤١١١٤
- نقل انتاج تام ـ صنف/قسم ـ مدين د/٤١١١٥
- هـدايا وعينـات ـ مدين د/٤١١١٦

٢ ـ تغير مخزون الانتاج التـام بالتكلفة د/٤١٢

٣ ـ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام د/٤١٣

٤ ـ تغير مخـزون انتـاج غـير تـام د/٤١٤

٥ ـ مشغولات داخلية تمة بالتكلفة د/٤١٥

٦ ـ ايرادات تشـغيل للغـير د/٤١٦

٧ ـ خدمـات مبـاعة د/٤١٧

٨ ـ بضـائع بغـرض البيـع **د/٤١٨**

ـ صافى مبيعات د/٤١٨١

- اجمالى مبيعات صنف او قسم ـ مدين د/٤١٨١١
- مردودات مبيعات داخلة من سنوات سابقة صنف / قسم ـ مدين د/٤١٨١٢
- مرتجعـات مبيعـات ـ مدين د/٤١٨١٣
- خصم مسـموح بـه ـ مدين د/٤١٨١٤
- نقل مبيعات بضائع بغرض البيع ـ مدين د/٤١٨١٥
- هـدايا وعينات ـ مدين د/٤١٨١٦

— تغير مخزون بضائع بغرض البيـــع بالتكلفة	ح/٤١٨٢

— فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع	ح/٤١٨٣

٩ — مخلفـــات انتـــاج	ح/٤١٩

هذا ويتم موافقة التسميات الواردة بما يتفق وطبيعة النشاط الاقتصادى.

وفيما يلى القواعد المتعلقة بتحديد قيمة ايرادات النشاط الجارى من مبيعات السـلع والخدمات .

١ — يتحدد اجمالى المبيعات (ح/٤١١١ ، ح/٤١٨١١) بالقيمة الواردة فـــى فواتير البيـــع .

٢ — تفصل مصروفات النقل الخارجى واية مصروفات اخرى تزيد من قيمة المبيعات تسليم محل البائع .

٣ — يجب ان لا يتضمن اجمالى المبيعات اعانة الانتاج او التصـــدير وكذا رسوم الانتاج ورسوم المبيعات . ويتعين قيد هذه الرسوم لصـــالح الخـــزانة مباشـــرة .

٤ — يتعين توسيط حساب العملاء (ح/ ١٦١) لقيـــد قيـــمة المبيعات الآجـــلة والنقـــدية على السواء .

٥ — اذا ما قامت الوحدة ببيع منتجات نصف مصنوعة بحالتها فشأن القيمة تعتبر من ضمن المبيعات .

٦ — تعتبر الهدايا والعينات من ضمن العناصر المكونة لاجمالى المبيعات. ويتحـــدد صافى المبيعـــات كالآتى :

د/ صافى مبيعـــات

منـــه	د/٤١١١ او د/ ٤١٨١		لـــه
×××	الى مذكـــورين	×××	من د/ اجمالى مبيعات :
	د/ ٤١١١٢ او د/ ٤١٨١٢		انتـــاج تام ــ
	د/ ٤١١١٣ او د/ ٤١٨١٣		صنف أو قسم د/٤١١١١
	د/ ٤١١١٤ او د/ ٤١٨١٤		بضائع بغرض البيع
	د/ ٤١١١٥ او د/ ٤١٨١٥		صنف او قسم د/٤١٨١١
	د/ ٤١١١٦ او د/ ٤١٨١٦		
×××	رصيد صافى مبيعـــات		
×××		×××	

الاثبـــات الدفتـــرى للمبيعـــات :

١ ــ اجمالى المبيعات من الســلع والخدمات :

فى الغالب ما يتم قيد المبيعات فى يومية بمساعدة متخصصة من واقع فواتير البيع ويتم الترحيل من واقع هذه الفواتير ايضـــا الى الحســـابات الشخصية للعملاء وتجمع يومية المبيعات شهريا ويجرى اثبات القيد الآتى :

×××	**من د/ العـــملاء**	د/١٦١
	د/ (على حسب القطـــاع)	د/ــــ
	الى مذكــــورين	
×××	**الى د/ صافى مبيعات انتاج تام**	د/٤١١
	د/اجمالى مبيعـــات ــ صنف	د/٤١١١١

x x x الى د/ صافى مبيعات بضائع بغرض البيع د/ ٤١٨

د/ اجمالى مبيعات — صنف د/٤١٨١١

x x x الى د/ ايرادات تشغيل للغير د/٤١٦

x x x الى د/ خدمات مباعة د/٤١٧

x x x الى د/دائنين متنوعين د/٢٦٣

د/ مصلحة الجمارك — جزى رسوم انتاج د/٢٦٣٣٣

د/ وزارة الخزانة — حصيلة الخزانة د/٢٦٣٤١

اثبات اجمالى المبيعات عن شهر . . . .

---

٢ — رتجعات ومردودات المبيعات والخصم المسموح به

قد يتم تخصيص يومية مستقلة للمردودا تىوالمرتجعات كما قد تقيد هذه المردودات والمرتجعات فى الخانات المخصصة لها فى يومية المبيعا ت (فى حالة وجودها) او قد تقيد هذه العناصر فى يومية العمليات المتنوعة . وفى نهاية الشهر يتم تحليل عناصر القيود فى اليومية ويجرى اثبات القيد الآتى:

من مذكورين

x x x من د/ صافى مبيعات انتاج تام د/٤١١

د/ مردودات المبيعات د/٤١١١٢

د/ مرتجعات المبيعات د/٤١١١٣

د/ الخصم المسموح به د/٤١١١٤

x x x من د/ صافى مبيعات بضائع بغرض البيع د/٤١٨

د/ مردودات مبيعات د/٤١٨١٢

د/ مرتجعات مبيعات د/٤١٨١٣

د/ خصم مسموح به د/٤١٨١٤

×××	الى ح/ العمــــلاء	ح/١٦١
	ح/ (على حسب القطــاع)	ح/ــــ

اثبــات المرتجعــات والمردودات والخصم المســموح بــه عن شـــهر ....

---

٣ ـ نقــل المبيعــات :

قد يتم نقل المبيعات العملاء بوسائل النقل المملوكة للوحدة او عــن طريق الغير كما قد يتم النقل بمعرفة العميل . وفى الحالة الاخيرة لا يترتب على عملية النقل اية قيود فيما يتعلق بالوحدة البائعة . اما فى الحالتين الأولتين فأن الوحدة تحمل العميل عادة ما يقابل مصاريف النقــل وذلــك اما باعتبار هذه المصاريف كعنصر مستقل فى فواتير البيع او عن طــريق تحديد سعر البيع بحيث يغطى مصاريف النقل . وفى كلا الحالتين يتعــين على الوحدة قصل مصاريف النقل واجراء القيد الآتى :

	من مذكــــورين	
×××	من ح/ صافى مبيعات انتاج تــام	ح/٤١١
	ح/ نقــل انتــاج تــام	ح/٤١١١٥
×××	من ح/ صافى مبيعات بضائع بغرض البيع	ح/٤١٨
	ح/ نقل بضائع بغرض البيع للخارج	ح/٤١٨١٥
	الى مذكــــورين	
×××	الى ح/ المــوردين **(اذا تم النقل بمعرفة الغـــير)**	ح/٢٦١
	ح/ (على حسب القطاع)	ح/ــــ
×××	الى ح/ خدمــات مبــاعة **(اذا تم النقل عن طريق وسائل الوحدة)**	ح/٤١٧

اثبــات مصاريف نقل المبيعات عن شهر ....

---

٤ ـ الهدايا والعينات (حسابى ٤١١١٦ ، ٤١٨١٦) :

عند قيام الوحدة بتوزيع بعض منتجاتها او مشترياتها بغرض البيــع كهدايا او عينات يتــم اثبــات القيــد الآتى :

من مذكـــــورين

×××	من ح/ صافى مبيعات انتاج تام	ح/٤١١
	ح/ هدايـــا وعينـــات	ح/٤١١١٦
×××	من ح/ صافى مبيعات بضائع بغرض البيع	ح/٤١٨
	ح/ هدآيـــا وعينـــات	ح/٤١٨١٦
	الى مذكـــــورين	
	الى ح/ صافى مبيعات انتاج تــام	ح/٤١١
	ح/ اجمالى مبيعات صنف او قسم	ح/٤١١١١
×××	الى ح/ صافى مبيعنت بضائع بغرض البيع	ح/٤١٨
	ح/ اجمالى مبيعات صنف او قسم	ح/٤١٨١١
	اثبـــات قيمة الهدايا والعينات عن شهر	

---

٥ ـ اقفال صافى المبيعات فى حساب العمليات الجارية :

وفى نهاية الفترة المالية يتم اقفال حساب صافى المبيعات فى حساب العمليات الجـــارية باجراء القيــد الآتى :

من مذكـــــورين

×××	من ح/ صافى مبيعات انتاج تام	ح/٤١١
×××	من ح/ صافى مبيعات بضائع بغرض البيع	ح/٤١٨
×××	من ح/ ايرادات تشـــغيل للغـــير	ح/٤١٦
×××	من ح/ خدمـــات مبـــاعة	ح/٤١٧
	××× **الى ح/ العمليــات الجارية**	ح/٢٨١

اقفال قيمة المبيعات من سلع وخدمات بالصافى فى حساب العمليات الجارية .

---

٦ ــ المشغولات الداخلية :

قد تقوم الوحدة الاقتصادية بتصنيع بعض الاصول للاستخدام الداخلى وقد قضى النظام المحاسبى الموحد بأن تحمل حسابات الاستخدامات النوعية بتكلفة التصنيع على ان يتم قيد تكلفة الاصل المستصنع فى النهائية فى حسابات الاصول مع جعل حساب المشغولات الداخلية دائنا بتكلفة الاصول التامة الصنع . اما فى حالة الاصول الغير مكتملة فى نهاية الفترة المالية فتظهر تكلفتها ضمن عناصر الانتاج غير التام أو المشروعات تحت التنفيذ ــ تكوين سلعى على حسب طبيعتها . وفيما يلى القيود المتعلقة باثبات المشغولات الداخلية واقفالها .

*** الاثبات :**

من مذكورين

×××	(١) من ح/ (الاصل) ح/ ــ (بالمشغولات التامة)
×××	(٢) من ح/ انتاج غير تام واعمال تحت التنفيذ ح/١٣٢
	(بالمشغولات الغير تامة من الانتاج الجارى)
×××	(٣) من ح/ مشروعات تحت التنفيذ ــ تكوين سلعى ح/١٢١
	(بالمشغولات الغير تامة من الاصول الثابتة)

الى مذكورين

×××	(١) الى ح/ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة ح/٤١٥
×××	(٢+٣) الى ح/ تغير مخزون انتاج غير تام ٤١٤
	(اثبات تكلفة المشغولات الداخلية عن الفترة)

ويقفل (ح/٤١٥) فى حساب العمليات الجارية (ح/٢٨١) بجعل الأول مدينـا والاخير دائنا . اما (ح/٤١٤) فسنتناوله فى المبحث التالى .

ويترتب على ذلك بالطبع الغاء ما تم تحميله على بنود الاستخدامات المختلفة فى الجانب المدين من حساب العمليات الجارية والتى تخص المشغولات الداخليـة

٧ ـ مخلفـات الانتـاج (ح/ ٤١٩) :

اضيف هذا الحساب بالمنشور التفسيرى رقم (٣) لسنة ١٩٦٨ (مرفق رقم (٢) الصادر عن اللجنة الفنية الدائمة ، ويجعل هذا الحساب دائنـا بالقيمة التقديرية للمخلفات التى تنشأ عن الانتاج مقابل جعل (ح/١٣١٥) مخزن المخلفات مدينا بها . ويقفل ح/٤١٩ فى حساب العمليات الجـارية ويظهر بقيمته فى الجانب الدائن من حساب الانتاج والمتاجرة . وفيما يلى القيـود الخاصة باثبات المخلفات واقفالها :

قيـد الاثبـات :

×××	من ح/ مخزن المخلفـات	ح/١٣١٥
×××	الى ح/ مخلفـات انتاج	ح/٤١٩

الاقفـال فى نهاية العـام :

×××	من ح/ مخلفـات انتـاج	ح/٤١٩
×××	الى ح/ العمليـات الجـارية	ح/٢٨١

المبحث الثـانى
فـى
اثبـات حركـة الانتاج التـام والبضائع بغرض البيع والتغيـر فـى المخـزون

تطلب النظام المحاسبى الموحد اظهار حركة الانتاج التام مقوما بسعر البيع فى حساب حركة الانتاج التام بسعر البيع (ح/١٣٧) وكذلك فى حساب

الانتاج التام تحت التصنيع ص ٢٧١ وذلك لاغراض الرقابه.كما تطلب النظام تحديد قيمة الفروقات التى تطرأ على قيمة المخزون نتيجة لتقلبات الاسعار عند حدوث التغير،وبالنسبه للكميات الموجودة فى مخازن الوحدة عند حدوث التغيير فى هـذا الحساب .

كما تطلب النظام المحاسبى الموحد — كما سبق ورأينا — اظهار التغير فى مخزون الانتاج التام والبضائع بغرض البيع بصورة تمكن المحاسب القومى من الحصول على ما يتطلبه من بيانات .

وقد جرت العاده فى العرف المحاسبى التقليدى على احتساب تكلفة المبيعات بالمعادلة الاتية :

١) [المخزون التام أول المده + الانتاج التام خلال المدة — المخزون التام آخر المده = تكلفة المبيعات] .

وكانت هذه العناصر الثلاث المحدده لقيمة المبيعات يتم اظهارها فى المنشآت الصناعيه فى حسابى التشغيل والمتاجره بالتكلفة . كما كان يتم تحديد تكلفة الانتاج التام خلال الفتره بالمعادلة الآتية :

٢) [المخزون تحت التشغيل أول المده + تكلفة الانتاج خلال المدة — المخزون تحت التشغيل آخر المده = تكلفة الانتاج التام خلال المده]. وكانت هذه العناصر تظهر فى حساب التشغيل .

وباعادة ترتيب عناصر المعادلتين يمكن اظهارهم كالآتى :

(١) تكلفة المبيعات = تكلفة الانتاج التام خلال الفترة + (المخزون التام أول الفتره — المخزون التام فى نهاية الفترة) .

= تكلفة الانتاج التام خلال الفترة + التغير فى مخزون الانتاج التام) .

(٢) تكلفة الانتاج التام = تكلفة الانتاج خـلال الفتـرة + المخزون تحت التشغيل اول الفترة — المخزون تحت التشغيل آخـر الفتـــرة) .

= تكلفة الانتاج خلال الفترة + (التغير فى المخزون تحت التشغيل) .

وقد اتبع النظام المحاسبى الموحد هذه الطريقة الاخيرة بصدد احتساب تكلفة المبيعات وتكلفة الانتاج مع اختلاف بسيط وهو عدم اظهار تكلفةالانتاج خلال الفترة كعنصر مستقل بل اظهر هذه التكلفة موزعة علىعناصر مكوناتها من اجور ومستلزمات ومصروفات اخرى . اما التغيرات فى المخزون فتظهر فى الحساب بالصورة الموضحة بالمعادلتين الاخيرتين . وحتى هنا لميختلف النظام المحاسبى الموحد عن العرف المحاسبى التقليدى .

ولكن النظام المحاسبى تطلب تقويم التغير فى مخزون الانتاج التـــام والبضائع بغرض البيع بسعر البيع واظهار الفرق بين التكلفة وسعر البيع فى جانبى حساب العمليات الجارية تسهيلا لمهمة المحاسب القومى بصدد تقويم التغير فى المخزون بسعر البيع دون تاثير على نتيجة الحسابحتى تتطابق مع النتيجة طبقا للعرف المحاسبى .

وكان من نتيجة هذا المطلب الاخير الى جانب ضرورة اثبات حركةالانتاج التام بسعر البيع ان اختلفت الاجراءات فى النظام المحاسبى الموحد عن العرف المحاسبى التقليـــدى .

وسنتناول بالشرح فى هذا المبحث ما يلى :

١ — اثبات حركة الانتاج التـــام بسعر البيـــع .

٢ — احتساب التغير فى المخزون من الانتاج التام والبضائع بغـــرض البيـــع بالتكلفـــة .

٣ — احتساب فرق تقويم التغير فى المخزون .

اولا : اثبـــات حركـــة الانتاج التـــام

سنفترض المثال الآتى بصدد شرح اجراءات اثبات حركة الانتاج التام بســـعر البيـــع :

الانتاج والمبيعات :	الانتاج وحدات	المبيعات وحدات	سعر البيع المحددللفترة	متوسط سعر البيع الفعلى
الربع الأول من الفترة	٣٠٠٠	٢٥٠٠	١٢ جم	١٠ جم
الربع الثانى من الفترة	٢٥٠٠	٢٥٠٠	١٢ جم	١٠ جم
الربع الثالث من الفترة	١٠٠٠	٢٠٠٠	١٥ جم	١٢ جم
الربع الرابع من الفترة	٢٠٠٠	٣٠٠٠	١٤ جم	١٥ جم
مخزون اول الفترة	٢٠٠٠ وحدة			

١ ــ قيد مخزون اول الفترة فى حساب حركة الانتاج التام :

يقوم مخزون اول الفترة بسعر البيع السارى فى بداية الفترة (نفترض فى المثال تحت البحث انــه ١٢ جم) .

٢٤٠٠٠ من ح/ حركة الانتاج بسعر البيع ح/١٣٧

٢٤٠٠٠ الى ح/ الانتاج التام تحت البيــع ح/٢٧١

اثبات مخمزون أول المدة من الانتاج التام فى حركة الانتاجالتام بسعر البيع ٢٠٠٠ وحدةسعر البيعالمحدد للوحدة ١٢ جم.

---

٢ ــ قيــد انتاج ومبيعات الربع الأول :

أ ــ الانتــــاج :

٣٦٠٠٠ من ح/ حركة الانتاج التام بسعر البيع ح/١٣٧

٣٦٠٠٠ الى ح/ الانتاج التام تحت البيــع ح/٢٧١

اثبات انتاج الربع الأول من الفترة (٣٠٠٠ وحدة بسعر الوحدة ١٢ جم) .

ب ــ المبيعــــات :

٣٠٠٠٠ من ح/ الانتاج التام تحت البيع ح/٢٧١

٣٠٠٠٠ الى ح/ حركة الانتاج التام بسعر البيع ح/١٣٧

اثبات مبيعـــات الربع الاول كالاتى :

المبيعات طبقا للفواتير ٢٥٠٠ x ١٠ = ٢٥٠٠٠

فـــرق سـعــر ٢٥٠٠ x ٢ = ٥٠٠٠

---

٣ ـ قيــد انتاج ومبيعات الربع الثانى :

ا ـ الانتـــاج :

٣٠٠٠٠ من ح/ حركة الانتاج التام بسعر البيع ح/١٣٧

٣٠٠٠٠ الى ح/ الانتاج التام تحت البيع ح/٢٧١

اثبات انتاج الربع الثانى من الفتـــرة (٢٥٠٠ x ١٢)

ب ـ المبيعـــات :

٣٠٠٠٠ من ح/ الانتاج التام تحت البيع ح/٢٧١

٣٠٠٠٠ الى ح/ حركة الانتاج التام بسعر البيع ح/١٣٧

اثبات مبيعات الربع الثانى من الفترة المالية (٢٥٠٠x١٢)

---

٤ ـ تسوية اثر التغير فى سعر البيع المحدد على المخزون فى بداية الربع الثالث مـــن الفتـــرة :

المخزون فى بداية الربع الثالث = ٧٥٠٠ ـ ٥٠٠٠ = ٢٥٠٠ وحدة

التغير فى سعر الوحدة المحدد = ١٥ ـ ١٢ = ٣ جم بالزيادة

ويجـــرى اثبـــات القيـــد الاتى :

٧٥٠٠ من ح/ حركة الانتاج التام بسعر البيع ح/١٢٧

٧٥٠٠ الى ح/ الانتاج التام تحت البيـــع ح/٢٧١

تسوية المخزون فى بداية الربع الثالث من الفترة بالزيادة فى سعر البيـــع المحـــدد .

---

٥ ـ قيد انتاج ومبيعات الربع الثالث :

ا ـ الانتاج :

١٥٠٠٠		من د/ حركة الانتاج التام بسعر البيع	د/١٣٧
	١٥٠٠٠	الى د/ الانتاج التام تحت البيع	د/٢٧١
		اثبات انتاج الربع الثالث (١٠٠٠ x ١٥ جم)	

ب ـ المبيعات :

٣٠٠٠٠		من د/ الانتاج التام تحت البيع	د/٢٧١
	٣٠٠٠٠	الى د/ حركة الانتاج التام بسعر البيع	د/١٣٧
		اثبات مبيعات الفترة كالآتى :	

المبيعات طبقا للفواتير =٢٠٠٠ x ١٢ = ٢٤٠٠٠

فرق سعر =٢٠٠٠ x ٣ = ٦٠٠٠

٦ ـ تسوية اثر التغير فى سعر البيع المحدد فى المخزون فى بداية الربع الرابع من الفترة :

المخزون فى بداية الر بع الرابع = ٨٥٠٠ ـ ٧٠٠٠ = ١٥٠٠ جم

التغير فى سعر البيع = ١٤ ـ ١٥ = ١ جم

(بالنقص) .

ويجرى اثبات القيد الآتى :

١٥٠٠		من د/ الانتاج التام تحت البيع	د/٢٧١
	١٥٠٠	الى د/ حركة الانتاج التام بسعر البيع	د/١٣٧
		اثبات تسوية المخزون فى بداية الربع الرابع بالنقص فى سعر البيع المحدد .	

٧ ــ اثبات انتاج ومبيعات الربع الرابع :

أ ــ الانتـــاج :

٢٨٠٠٠		من ح/ حركة الانتاج التام بسعر البيع	ح/١٣٧
	٢٨٠٠٠	الى ح/ الانتـــاج التـــام تحت البيـــع	ح/٢٧١

اثبات انتاج الربع الرابع من الفترة (٢٠٠٠ x ١٤ جم)

ب ــ المبيعـــات :

٤٢٠٠٠		من ح/ الانتاج التـــام تحت البيـــع	ح/٢٧١
	٤٢٠٠٠	الى ح/ حركة الانتاج التام بسعر البيع	ح/١٣٧

اثبات مبيعات الربع الرابع من الفترة كالآتى :

المبيعات طبقا للفواتير = ٣٠٠٠ x ١٥ = ٤٥٠٠٠ جم

يخصم فروق الاسعار = ٣٠٠٠ x ١ = ٣٠٠٠ جم

٨ ــ تسوية حركة الانتاج التام فى الانتاج التام تحت البيع فى نهاية الفترة:

وفى نهاية الفترة يتم اقفال (ح/١٣٧) فى (ح/٢٧١) باجراء القيد الآتى:

٧٠٠٠		من ح/ الانتـــاج التـــام تحت البيـــع	ح/٢٧١
	٧٠٠٠	الى ح/ حركة الانتاج بسعر البيع	ح/١٣٧

ويظهر حسابى ١٣٧ ، ٢٧١ بدفاتر الاستاذ كالآتى :

الانتـــاج التـــام تحـــت البيـــع

ح/ ٢٧١

رقم القيد	البيـــان	جنيه	وحدة	رقم القيد	البيـــان	جنيه	وحدة
٢ — ب	اثبات مبيعات الربع الأول	٣٠ر٠٠٠	٢٥٠٠	١	اثبات مخزون اول المدة بسعر	٢٤ر٠٠٠	٢٠٠٠
٣ — ب	اثبات مبيعات الربع الثانى	٣٠ر٠٠٠	٢٥٠٠	٢ — ا	اثبات انتاج الربع الأول	٣٦ر٠٠٠	٠٠٠
٥ — ب	اثبات مبيعات الربع الثالث	٣٠ر٠٠٠	٢٠٠٠	٣ — ا	اثبات انتاج الربع الثانى	٣٠ر٠٠٠	٢٥٠٠
٦	تسوية انخفاض اسعار المخزون	١ر٥٠٠	٠٠٠٠	٤	تسوية ارتفاع أسعار المخزون	٧ر٥٠٠	٠٠٠٠
٧ — ب	اثبات مبيعات الربع الرابع	٤٢ر٠٠٠	٣٠٠٠	٥ — ا	اثبات انتاج الربع الثالث	١٥ر٠٠٠	١٠٠٠
٨	اثبات جرد آخر المـدة .	٧ر٠٠٠	٥٠٠	٧ — ا	اثبات انتاج الربع الرابع	٢٨ر٠٠٠	٢٠٠٠
		١٤٠ر٥٠٠	١٠ر٥٠٠			١٤٠ر٥٠٠	١٠ر٥٠٠

حركة الانتاج التام بسعر البيع

ح/ ١٣٧

رقم القيد	البيان	جنيه	وحدة	رقم القيد	البيان	جنيه	وحدة
١	اثبات مخزون اول المدة بسعر	٢٤ر٠٠٠	٢٠٠٠	٢ — ب	اثبات مبيعات الربع الأول	٣٠ر٠٠٠	٢٥٠٠
٢ — أ	اثبات انتاج الربع الأول	٣٦ر٠٠٠	٢٠٠٠	٣ — ب	اثبات مبيعات الربع الثانى	٣٠ر٠٠٠	٢٥٠٠
٣ — أ	اثبات انتاج الربع الثانى	٣٠ر٠٠٠	٢٥٠٠	٥ — ب	اثبات مبيعات الربع الثالث	٣٠ر٠٠٠	٢٠٠٠
٤	تسوية ارتفاع اسعار المخزون	٧ر٥٠٠	...	٦	تسوية انخفاض اسعار المخزون	١ر٥٠٠	....
٥ — أ	اثبات انتاج الربع الثالث	١٥ر٠٠٠	١٠٠٠	٧ — ب	اثبات مبيعات الربع الرابع	٤٢ر٠٠٠	٣٠٠٠
٧ — أ	اثبات انتاج الربع الرابع	٢٨ر٠٠٠	٢٠٠٠	٨	اثبات جرد آخر المدة	٧ر٠٠٠	٥٠٠
		١٤٠ر٥٠٠	١٠ر٥٠٠			١٤٠ر٥٠٠	١٠ر٥٠٠

هذا ولم يتطلب النظام اتخاذ هذا الاجراء بالنسبة للبضائع بغرض البيع .

ثانيا : التغير فى المخزون بالتكلفة

يشمل التغير فى مخزون الوحدة الاقتصادية بعض او كل من العناصر الآتيـــة :

١ — تغير مخزون الانتاج التام بالتكلفة = [المخزون التام آخر الفترة بالتكلفة — المخزون التام فى بداية الفترة بالتكلفة] وقد افرد لـــه النظـــام المحاسبى الموحـــد ح/ ٤١٢ .

٢ — فرق تقييم التغير فى مخزون الانتاج التام = [المخزون التام آخر الفترة × (متوسط سعر البيع — التكلفة) — المخزون التـــام فى بـــداية الفترة × (متوسط سعر البيع — التكلفة] . وقد افرد له النظام المحاسبى الموحد ح/ ٤١٣ وله مقابل فى الاستخدامات ح/ ٣٥٨ .

٣ — تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة = [تكلفة المخزون من الانتاج الغير تام آخر الفترة — تكلفة المخزون من الانتاج الغير تام اول الفترة] . وقد افرد له النظام المحاسبى الموحد ح/ ٤١٤ .

٤ — تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة (وتسرى عليه المعادلة رقم (١) وقد أفرد له النظام المحاسبى الموحد ح/ ٤١٨٢ .

٥ — فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع بغرض البيع (وتسرى عليه المعادلة رقم (٢) وقد افرد له النظام المحاسبى الموحد ح/٤١٨٣ وله مقابل فى الاستخدامات ح/ ٣٥٩ . وسنقوم بمعالجة هذه العناصر عن طريـــق مثال تطبيقـــى :

مثـــــال :

تقوم شركة الدلتا الصناعية بانتاج وتوزيع نوع واحد من الثلاجـــات الكهربائية «دلتاجات» للسوق المحلى والتصدير كما تقوم الشركة بتوزيع

نوع واحد آخر من الثلاجات المستوردة «واردجات» لحسابها فى السوق المحلى . وفيما يلى بيانات المخزون الخاص بالشركة عن السنة المالية ٦٩ / ١٩٧٠ .

المخزون اول العام :

تام : ١٠٠ وحدة دلتاجات تكلفة الوحدة ١٠٠ جم

مستورد : ٥٠ وحدة واردجات تكلفة الوحدة ٢٠٠ جم

تحت التشغيل : ٢٠ وحدة دلتاجات تكلفة الوحدة ٣٠ جم (فى المتوسط)

الجرد فى نهاية العام :

تام : ٢٠٠ وحدة دلتاجات تكلفة الوحدة ١٠٥ جم

مستورد : ٣٠ وحدة واردجات تكلفة الوحدة ٢٥٠ جم

تحت التشغيل : ٥٠ وحدة دلتاجات تكلفة الوحدة ٤٠ جم (فى المتوسط)

متوسط اسعار البيع للوحدة خلال العام :

بالنسبة للسوق المحلى :

دلتاجات ١٤٠ جم (٢٠٠ وحدة)

واردجات ٣٠٠ جم (١٠٠ وحدة)

بالنسبة للتصدير

دلتاجات ١٠٠ جم (٢٠٠ وحدة)

والمطلوب اثبات واقفال التغير فى المخزون فى نهاية الفترة المالية :

الحل :

١ ـ متوسط سعر البيع فى السوق المحلى والتصدير (دلتاجات)

$$= \frac{١٠٠ \times ٢٠٠ + ١٤٠ \times ٢٠٠}{٤٠٠} = ١٢٠ \text{ جم}$$

٢ ـ التغير فى مخزون الأنتاج التام بالتكلفة = (١٠٠ × ١٠٠) ـ (٢٠٠ × ١٠٥) = ١١٠٠٠ جم (زيادة) .

٣ ــ فرق تقويم تغيير في مخزون الانتاج التام(سعر البيع ــ التكلفة)
= ١٠٠ (١٢٠ ــ ١٠٠) ــ ٢٠٠ (١٢٠ ــ ١٠٥) .
= ١٠٠٠ر١ جم (زيادة) .

٤ ــ التغير في مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة = (٥٠ × ٢٠٠)
ــ (٣٠ × ١٥٠) = ٥٠٠ر٢ جم (نقص) .

٥ ــ فرق تقويم التغير في مخزون بضائع بغرض البيع (بسعر البيع ــ التكلفة)
= ٥٠ (٣٠٠ ــ ٢٠٠) ــ ٣٠ × (٣٠٠ ــ ٢٥٠) = ٣٥٠٠ جم (نقص).

٦ ــ التغير في مخزون تحت التشغيل بالتكلفة = (٢٠ × ٣٠)
ــ (٥٠ × ٤٠) = ٤٠٠ر١ جم (زيادة) .

القيود الدفترية :

أ ــ قيد الانتاج في بداية الفترة المالية :

	من مذكورين	
....	من ح/ .... (حسابات الاصول المختلفة)	
....	من ح/ .... (فيما عدا المخزون)	
١٠٠٠ر١٠	من ح/ الانتاج التام	ح/ ١٣٢
١٠٠٠ر١٠	من ح/ مخزن بضائع بغرض البيع	ح/١٣٥
٦٠٠	من ح/ انتاج غير تام واعمال تحت التنفيذ	ح/١٣٢
	ح/ انتاج غير تام	ح/١٣٢١
	الى مذكورين	
....	ح/ .... (حسابات الخصوم)	
....	ح/ .... (المختلفة)	

قيد الافتتاح للسنة المالية ١٩٧٠/٦٩ .

ب ـ قيود التسويات المتعلقة بالمخزون فى نهاية الفترة المالية :

اقفال جرد اول المدة فى حسابات التغير فى المخزون :

من مذكـــورين

١٠٠٠٠ من ح/ تغير مخزون الانتاج التام بالتكلفة ح/٤١٢

١٠٠٠٠ من ح/ تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة ح/٤١٨٢

٦٠٠ من ح/ التغير فى مخزون انتاج غير تام بالتكلفة ح/٤١٤

الى مذكـــورين

١٠٠٠٠ الى ح/ الانتـــاج التـــام ح/١٣٣

١٠٠٠٠ الى ح/ مخزون بضائع بغرض البيع ح/١٣٥

٦٠٠ الى ح/ انتاج غير تام واعمال تحت التنفيذ ح/١٣٢

ح/ انتاج غـــير تام ح/١٣٢١

اقفال جرد أول المدة فى حسابات التغير فى المخـــزون .

---

٢ ـ قيـــد التغـــير فى المخزون بالتكلفـــة :

من مذكـــورين

١١٠٠٠ من ح/ تغير فى مخزون الانتاج التام بالتكلفة ح/٤١٢

١٤٠٠ من ح/ تغير فى مخزون انتاج غير تام بالتكلفة ح/٤١٤

١٢٤٠٠ الى ح/ العمليات الجارية ح/٢٨١

اثبات التغير فى المخزون بالتكلفة بالزيـــادة فى حســـاب العمليـــات الجـــارية .

٢٥٠٠ من ح/ العمليـــات الجـــارية ح/٢٨١

٢٥٠٠ الى ح/ التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة ح/٤١٨٢

اثبات التغير فى مخزون بضائع بغرض البيـع بالتكلفة بالنقص فى حساب العمليات الجارية (ويظهر ح/٤١٨٢ فى جانب الموارد من حساب العمليات الجارية بأشارة سالبـة) .

٣ ــ قيـد فرق تقويم التغيـر فى المخزون :

من مذكـــورين

١٠٠٠ من ح/فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام ح/٣٥٨

٣٥٠٠ من ح/فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع ح/٤١٨٣

الى مذكـــورين

١٠٠٠ الى ح/ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام ح/٤١٣

٣٥٠٠ الى ح/ فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع ح/٣٥٩

اثبـات فرق تقويم التغير فى المخـزون فى نهاية الفترة .

٤٥٠٠ من ح/ العمليات الجـارية ح/٢٨١

الى مذكـــورين

١٠٠٠ الى ح/ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام ح/٣٥٨

٣٥٠٠ الى ح/فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع ح/٤١٨٣

اقفال فـرق تقويم التغـير فى المخـزون فى حسـاب العمليـات الجارية (ويظهر ح/٤١٨٣ فى الجانب الدائن من ح/ العمليات الجارية بأشارة سالبة) .

من مذكـــورين

١٠٠٠ من ح/ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام ح/٤١٣

٣٥٠٠ من ح/ فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع بغرض البيع ح/٣٥٩

٤٥٠٠ الى ح/ العمليـــات الجـــارية ح/٢٨١

اقفال فرق تقويم التغير فى المخزون فى ح/ العمليــات الجارية (ويظهر ح/ ٣٥٩ فى الجــانب المــدين من ح/ العمليــات الجارية باشارة سالبة) .

٤ ــ اثبات جرد مخزون آخر المدة بالتكلفة :

من مذكـــــورين

٢١٫٠٠٠ من ح/ الانتاج التام ح/١٣٣

٧٫٥٠٠ من ح/ مخزن بضائع بغرض البيع ح/١٣٥

٢٫٠٠٠ من ح/ انتاج غير تام واعمال تحت التنفيذ ح/١٣٢

من ح/ أنتـــاج غير تـــام ح/١٣٢١

الى مذكـــــورين

٢١٫٠٠٠ الى ح/ تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة ح/٤١٢

٧٫٥٠٠ الى ح/ تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفـــة ح/٤١٨٢

٢٫٠٠٠ الى ح/ تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة ح/٤١٤

اثبات جرد المخزون آخر المدة بالتكلفة .

وفيما يلى بعض حسابات الاستاذ :

منه — **د/ الانتاج التام د/ ١٣٣** — **له**

رقم القيد	البيان	وحدة	جنيه	رقم القيد	البيان	وحدة	جنيه
	اثبات قيد الافتتاح اول الفترة	١٠٠	١٠٠٠٠	ب ـ ١	من د/ ٤١٢ ـ جرد اول المدة	١٠٠	١٠٠٠٠
ب ـ ٤	الى د/ ٤١٢ ـ جرد آخر المده	٢٠٠	٢١٠٠٠		رصيد مرحل	٢٠٠	٢١٠٠٠
		٣٠٠	٣١٠٠٠			٣٠٠	٣١٠٠٠

منه — **د/التغير فى مخزون الانتاج التام بالتكلفة د/٤١٢** — **له**

رقم القيد	البيان	وحدة	جنيه	رقم القيد	البيان	وحدة	جنيه
ب ـ ١	الى د/ ١٣٣ ـ جرد اول المدة	١٠٠	١٠٠٠٠	ب ـ ٤	من د/ ١٣٣ ـ جرد آخر المدة	٢٠٠	٢١٠٠٠
جـ ـ ٢	الى د/ ٢٨١ ـ التغير فى المخزون	١٠٠	١١٠٠٠				
		٢٠٠	٢١٠٠٠			٢٠٠	٢١٠٠٠

منه — **د/ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام د/٤١٣** — **لـه**

رقم القيد	البيان	وحدة	جنيه	رقم القيد	البيان	وحدة	جنيه
ب — ٣ الى د/٢٨١ —	اقفال فرق تقويم التغير فى المخزون	...	١٠٠٠	ب — ٣ من د/ ٣٥٨ —	فرق تقويم التغير فى المخزون	...	١٠٠٠
			١٠٠٠				١٠٠٠
			====				====

منه — **د/ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام د/٣٥٨** — **لـه**

رقم القيد	البيان	وحدة	جنيه	رقم القيد	البيان	وحدة	جنيه
ب — ٣ الى د/٤١٣ —	فرق تقويم التغير فى المخزون	...	١٠٠٠	ب — ٣ من د/٢٨١ —	اقفال فرق تقويم التغير فى المخزون	...	١٠٠٠
			١٠٠٠				١٠٠٠
			====				====

المبحث الثـــالث

فـــى

المـــوارد الاخـــرى

تتكون موارد الوحدة الاقتصادية ـ بالاضافة الى موارد النشاط الجارى والسابق شرحها فى المبحثين السابقين ـ من بعض او كل من العناصر الآتية:

١ ـ الاعـــــانات .

٢ ـ ايرادات الأوراق المـــالية .

٣ ـ ايرادات تحويلية اخرى .

وسنتناول كل من هذه البنود بقليل من التفصيل .

اولا : الاعـــــانات

تمثل الاعانات من وجهة النظر الاقتصادية تحويلات جارية تضيف الـــى موارد الوحدات الاقتصادية المستفيدة منها . وتشمل الاعانات كل ما تمنحه الدولة للوحدات الاقتصادية العاملة فى قطاع الاعمال لتمكينها من الاستمرار فى نشاطها الاقتصادى او مقابلة المنافسة الاجنبية وذلك عن طريق المساهمة فى تغطية جزء من تكلفة الانتاج الجارى . وبذلك يلزم ان تكون منحة الدولة للوحدة الاقتصادية متعلقة بالنشاط الجارى حتى يمكن اعتبارها مـــن بنـــد الاعانات اما اذا كانت المنحة تهدف الى المساهمة فى التكوين الاستثمارى للوحدة فانها لا تعتبر اعانة بل تعتبر تحويلا راسماليا .

هذا وقـــد تطلب النظام المحاسبى الموحد اظهار الاعانات فى بنـــدين مستقلين فى حساب العمليات الجارية على حسب الهدف منها وذلك لمساعدة المحاسب الاقتصادى فى الحصول على ما يلزمه من بيانات لاحتساب الانتاج القومى بتكلفة عوامل الانتاج ، فقد فرق النظام بين اعانات الانتاج واعانات التصدير وخصص للاولى حـ/٤٢١ وخصص للثانية حـ/ ٤٢٢ ؛

ورغم ان الاعانات من بنود التحويلات الاقتصادية الا ان النظام اعتبرها من موارد النشاط الجارى وذلك لانها تمثل فى الواقع اضافة الى دخول عوامل الانتاج تغطى جزءا مما تمتصه الضرائب الغير مباشرة من هذه الدخول (حيث يقاس الدخل القومى بتكلفة عوامل الانتاج بالدخل القومى مقوما بسعر السوق ناقصا الزيادة فى الضرائب الغير مباشرة عن الاعانات).

وفيما يلى قيود اثبات استحقاق وتحصيل واقفال الاعانات فى حساب العمليات الجارية .

*** الاستحقاق :**

xxx	**من ح/ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة**	**ح/١٧٣**
	ح/ اعانات	ح/١٧٣١
	الى مذكورين	
xxx	الى ح/ اعانات انتاج	ح/٤٢١
xxx	الى ح/ اعانات تصدير	ح/٤٢٢
	اثبات استحقاق اعانة النشاط الجارى عن الفترة .	

*** التحصيل :**

xxx	**من ح/ البنك**	**ح/١٨٢**
	تمويل نشاط جارى	ح/١٨٢١
xxx	**الى ح/ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة**	**ح/١٧٣**
	ح/ اعانات	ح/١٧٣١
	اثبات تحصيل اعانات النشاط الجارى عن الفترة	

*** الاقفال فى ح/ العمليات الجارية فى نهاية الفترة المالية :**

	من مذكورين	
xxx	**من ح/ اعانات الانتاج**	**ح/٤٢١**

x x x	من ح/ اعانات التصـــدير	ح/٤٢٢
	x x x الى ح/ العمليات المجارية	ح/٢٨١

ثانيــا : ايرادات الاوراق المــالية

عرف النظام المحاسبى الموحد ايرادات الأوراق المالية بانها « الايرادات التى تحصل عليها الوحدة نتيجة مساهمتها فى راس مال الوحدات الاخرى سواء اكانت مصرية ام اجنبية وكذا فوائد السندات الحكومية المشـــتراة تطبيقا لاحكام القانون » .

« ويراعى أن يتم ادراج ايرادات اوراق مالية بالقيمة الاجمالية » (١) .

ويقصد بالقيمة الاجمالية لايرادات الأوراق المالية انها القيـــمة قبـــل استنزال ضريبة القيمة المنقولة عليها (٢) . وفيما يلى قيود اثبات استحقاق وتحصيل والاقفال المتعلقة بايرادات الأوراق المالية :

*** الاســـتحقاق :**

xxx	من ح/ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة	ح/١٧٣
	ح/ ايرادات اوراق ماليـــة	ح/١٧٣٢
	xxx الى ح/ ايرادات اوراق ماليـــة	ح/٤٣

ويجرى هذا القيد بالقيمة الاجمالية قبل استقطاع ضريبة القيمة المنقولة المخصـــومة عنـــد المنبـــع .

---

(١) الجـــزء الأول ص ٩٥ .

(٢) استفسار رقم ٢٦٢ وايضـح اللجنة الفنية الدائمة للنظام المحاسبي الموحد « مجموعة الاستفسـارات والايضاحات » ص ٦٨ .

الى مذكـــورين

×××	من ح/ البنـــك (بالصافى)	ح/١٨٢
	ح/ تمويل نشاط جـــارى	ح/١٨٢١
×××	ح/ الضرائب الدخلية ح/ ٣٦٩ (بضريبة القيمة المنقولة)	
×××	**الى ح/ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة**	**ح/١٧٣**
	الى ح/ ايرادات اوراق ماليـــة	ح/١٧٣٢

التســـوية والاقفال فى ح/ العمليـــات الجـــارية :

وفى نهاية العام يتم تسوية ح/ ايرادات الاوراق المالية بالمستحقات (والمتحصلات مقدما اذا وجدت) ثم يقفل فى ح/ العمليات الجارية بجعل الاخــير دائنـــا والاول مدينا) .

ثالثـــا : الايـــرادات التحـــويلية

قد تشتمل ايرادات الوحدة الاقتصادية على بعض او كل من العناصر الآتيـــة والتى خصص النظام المحاسبى لكل منها حسابا مستقلا :

فوائـــد دائنة	ح/٤٤١	فرق الفوائد المحسوبه	ح/٤٤٨
ايجارات دائنـــة	ح/٤٤٢	فرق الايجار المحسوب	ح/٤٤٧
ارباح راسمالية	ح/٤٤٣	ايرادات متنوعـــة	ح/٤٤٦
ايرادات سنوات سابقة	ح/٤٤٤	تعويضـات وغرامات	ح/٤٤٥

وسنتناول كل منها بقليل من التفــصيل .

١ ــ الفـــوائد الدائنـــة :

وعرفها النظام بانها تتضمن الفوائد المستحقة على الحسابات الجارية للعملاء والبنوك والقروض . وبالطبع لا يدخل فيها فوائد السندات الحكومية حيث تعتبر جزءا من ايرادات الأوراق الماليـــة .

وعند استحقاق الفوائد يجرى اثبات القيد الآتى :

xxx من ح/ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ح/١٧٣

ح/فــوائد دائنــة ح/١٧٢٣

xxx الى ح/ الفوائــد الدائنــة ح/٤٤١

ويجرى اثبات قيد التحصيل كالعادة بجعل البنك مدينا و ح/ ١٧٣دائنا اذا كان التحصيل بالقيمة الاجمالية. اما اذا كان التحصيل يتم بعد استقطاع بعض الضرائب فيجرى قيد مماثل لقيد تحصيل ايرادات الاوراق المالية .

وفى نهاية العام يسوى حساب الفوائد بالمستحقات والمتحصلات مقدما ان وجدت ويقفل فى ح/ العمليــات الجارية .

٢ ــ الايجــارات الدائنة :

وتمثل ما يستحق للوحدة قبل الغير نتيجة لانتفاعهم بخدمات اصــول الوحدة الغير مستحقةفى العملية الانتاجية الذاتيةمثل ايجارات المبانى والآلات والمعدات وما الى ذلك . ولا تختلف طريقة المعالجة عن العنصر السابق .

٣ ــ الاربــاح الراســمالية :

وعرفها النظام بانها الارباح التى تنتج عن بيع الاصول باكثر من قيمتها الدفترية او التى تنتج عن بيع الاوراق المالية باكثر من تكلفتها . ويعتبــر الربح الناتج عن بيع الاراضى بصرف النظر عن طبيعــة نشاط الوحــدة الاقتصادية من عناصر الارباح الراسمالية على الدوام .

وعند بيع اصل من الاصول باكثر من قيمته الدفترية يجرى القيد الآتى:

---

xxx من ح/ مدينــين متنــوعين ح/١٧٦

ح/ مدينو بيع اصول (على حسب نوع الاصل) ح/ـــ

الــى مذكـــــــــــورين :

xxx	الى حـ/ الاصل (بالقيمة الدفترية او التكلفة)	حـ/ــــ
xxx	الى ارباح راسمالية	حـ/٤٤٣

ويقفل حـ/ ٤٤٣ في حـ/ العمليات الجارية بجعل الاخير دائنــا والأول مدينــا في نهاية العام .

---

٤ — ايرادات الســـنوات السابقــة :

وعرفها النظام بأنها الايرادات التى تحققت فعلا خلال العــام وتخص اعواما سابقة ولم يسبق حسابها فى السنوات المذكورة .

ويتم اجراء القيود الآتية لاثبات استحقاق وتحصيل وتسوية الايراد فى حـ/ العمليــات الجــارية .

* **الاســتحقاق :**

xxx	**من حـ/ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة**	**حـ/١٧٣**
	حـ/ ايرادات اعــوام ســـابقة	حـ/١٧٣٧
xxx	**الى حـ/ ايرادات ســـنوات سابقة**	**حـ/٤٤٤**

* **التحصـــيل :**

xxx	**من حـ/ البنــك**	**حـ/١٨٢**
	حـ/ جارى تمويل نشاط جارى	حـ/١٨٢١
xxx	**الى حـ/ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة**	**حـ/١٧٣**
	حـ/ ايرادات ســنوات سابقة	حـ/١٧٣٧

ويقفل حـ/ ٤٤٤ فى حـ/ العمليات الجارية بجعل الاخير دائنــا والأول مدينــا فى نهــاية العــــام .

٥ ـ التعويضات والغرامات :

وعرفها النظام بأنها تمثل صافى ما يستحق للوحدة قبل الغير من تعويضات وغرامات. ولا تختلف قيود الاثبات والاقفال عن القيود السابقة .

٦ ـ الايرادات المتنوعة : وتشتمل على الحسابات الفرعية الآتية :

عمـــولات	د/٤٤٦٥	خصم مكتسب	د/٤٤٦٢
ارباح مبيعات خامات	د/٤٤٦٤	ارباح بيع مخلفات	د/٤٤٦١
ديون سبق اعدامها	د/٤٤٦٣		

ا ـ ارباح بيع المخلفات :

تقوم مخلفات الانتاج على أساس متوسط أسعار البيع خلال الفترة السابقةويجعل د/١٣١٥ المتفرع من د/مخزن المستلزمات السلعية (د/١٣١) مدينا بها وحساب مخلفات الانتاج (د/٤١٩) دائنا بالقيمة. ثم يقفل (د/٤١٩) فى حساب العمليات الجارية كما سبق شرحه .

وعند بيع المخلفات بما يزيد عن القيمة المقدرة لها يتم اثبات القيد الآتى:

××× من د/ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة د/١٧٣

د/ ايرادات متنـوعة د/١٧٣٦

الـى مذكـورين

××× الى د/ مخـزن المستلزمات السلعية بالقيمة التقديرية د/١٣١

د/ مخزن المخلفات د/١٣١٥

××× الى د/ ايرادات متنـوعة د/٤٤٦

(بالفرق بين ثمن البيع والقيمة التقديرية)

د/ اربـاح بيـع مخلفـات د/٤٤٦١

ب — الخصم المكتسب :

عندما يمنح الموردون خصما للوحدة الاقتصادية لقيامها بسداد مستحقاتهم فى المدة المحددة يجرى اثبات القيد الآتى :

xxx	من ح/ الموردين	ح/٢٦١
	ح/ (على حسب القطاع)	ح/....
xxx	الى ح/ الايرادات المتنوعة	ح/٤٤٦
	ح/ خصم مكتسب	ح/٤٤٦٢

ويقفل ح/ الخصم المكتسب ضمن عناصر ح/ ٤٤٦ فى ح/ العمليات الجارية كالعادة .

ج — ديون سبق اعدامها :

عندما تسترد الوحدة الاقتصادية دينا سبق اعدامه فى فترات سابقة يتم اثبات القيود الآتية :

xxx	من ح/ العملاء	ح/١٦١
xxx	الى ح/ ايرادات متنوعة	ح/٤٤٦
	ح/ ديون سبق اعدامها	ح/٤٤٦٣
xxx	من ح/ البنك	ح/١٨٢
	ح/ تمويل نشاط جارى	ح/١٨٢١
xxx	الى ح/ العملاء	ح/١٦١
	ح/ (على حسب القطاع)	ح/....

ويقفل حساب ح/ ٤٤٦٣ فى ح/ ٢٨١ فى نهاية العام كالعادة .

د ــ ارباح بيع خامات :

تعالج معالجة ارباح بيع المخلفات .

هـ ــ العمولات :

قد تحصل الوحدة الاقتصادية على عمولات من الغير مقابل خدمات مؤداة ويجرى اثبات القيود الآتية :

*** الاستحقاق :**

×××	**من ح/ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة**	**ح/١٧٣**
	ح/ ايرادات متنوعة	ح/١٧٣٦
×××	**الى ح/ الايرادات المتنوعة**	**ح/٤٤٦**
	ح/ عمولات	ح/٤٤٦٥

* **التحصيل** : يتم اثبات قيد التحصيل كالعادة :

التسوية والاقفال :

ويسوى ح/ العمولات بالمستحقات والعمولات المحصلة مقدما ان وجدت ويقفل ح/ العمولات فى الجانب الدائن من ح/ العمليات الجارية .

---

٧ ــ فرق الايجار المحسوب وفرق الفوائد المحسوبة :

وقدسبق شرحها عند شرح ح/ ٣٥٤ ، ح/٣٥٧ وهى الحسابات المقابلة لحسابى ح/ ٤٤٧ ، ح/٤٤٨ على التوالى .

أسئلة وتطبيقات

أولا الاسئلة :

السؤال الأول :

تكلم باختصار عن كل مما يأتى :

١ ـ اهداف النظام المحاسبى الموحد .

٢ ـ اسس تقسيم الاستخدامات فى النظام المحاسبى الموحد .

٣ ـ معيار الصلاحية للهدف والاهداف المحددة للنظام المحاسبى الموحد .

٤ ـ اسس تقويم الاصول فى النظام المحاسبى الموحد .

٥ ـ كيفية احتساب فرق الفوائد المحسوبة والهدف منها .

السؤال الثانى :

فرق بين كل من :

١ ـ المصروفات الجارية والتخصيصية المستحقة ، والايرادات الجارية والتخصيصية المستحقة .

٢ ـ فرق تقويم التغير فى المخزون (د/ موارد) ، وفرق تقويم التغير فى المخزون (د/استخدامات) .

٣ ـ حركة الانتاج التام بسعر البيع ، وحركة البضائع بغرض البيع .

٤ ـ الهدف المحاسبى ، والهدف الاقتصادى من احتساب الاهلاك .

٥ ـ الهدف من تكوين مخصص مصروفات الصيانة ، والهدف من تكوين مخصص الاهلاك .

٦ ـ قيد العمليات النقدية في النظام المحاسبي الموحد ، وقيد العمليات النقدية في العرف المحاسبي التقليدي .

٧ ـ الاعتمادات المستندية لشراء بضائع ، والمشروعات تحت التنفيذ انفاق استثماري ـ اعتمادات مستندية .

٨ ـ البنك جاري دائن مقابل اعتمادات مستندية ، والبنوك الدائنة .

٩ ـ البنك ـ تمويل نشاط جاري والبنك ـ تمويل نشاط استثماري .

١٠ ـ حساب اجمالي مبيعات الصنف او القسم ، وحساب صافي مبيعات الصنف او القسم .

١١ ـ التحويلات في النظام المحاسبي الموحد ، والتحويلات بالمفهوم الاقتصادي .

١٢ ـ المزايا العينية المؤداة بمعرفة الغير والمزايا العينية المؤداة بمعرفة اجهزة الوحدة .

١٣ ـ مصروفات تشغيل لدى الغير وايرادات تشغيل للغير .

١٤ ـ الفوائد المدينة السابقة على بدء التشغيل والفوائد المدينة بعد بدء التشغيل .

١٥ ـ الايجارات الفعلية وفرق الايجار المحسوب .

ثانياً: التطبيقات:

التمرين الأول : المطلوب اجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل المعاملات التالية دفتريا طبقا لمقتضيات النظام المحاسبي الموحد .

(١) تعاقدت الشركة على شراء قطعة ارض بمبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه دفع منها ٥٠٠٠٠ جنيه عند التعاقد و ١٠٠٠٠٠ جنيه عند الاستلام وقد تم اعداد الارض بعد شهر من تاريخ الاستلام وبلغت نفقات نقل الملكية والتسجيل والاعداد ١٠٠٠ جنيه .

(٢) قامت شركة بفتح اعتماد مستندي رقم ١٠١ مع بنك بور سعيد بمبلغ

٥٠,٠٠٠ جنيه لشراء آلة من الخارج وذلك فى ١٩٦٩/٧/١١ .
وفى ١٩٦٩/١١/١١ وردت الآلة وقام البنك بتحويل القيمة للمورد خصما على حساب الشركة وقد سددت الشركة الرسوم الجمركية البالغ قدرها ٨٠٠ جنيه لمصلحة الجمارك مقابل استلام الآله .

وقد تم تركيبها واعدادها للاستعمال فى ١٩٧٠/٣/١٥ . وبلغت مصاريف الشحن من الجمرك لمقر الشركه ٢٠٠ جنيه ومصاريف التركيب ٥٠٠ جنيـه .

---

(٣) باعت احدى الشركات الة تكلفتها ٢٠,٠٠٠ جنيه ومجمع اهلاكها ١٠,٠٠٠ جنيه وباعتها كخرده بمبلغ ٦,٠٠٠ وقد حصلت قيمته بشيك على البنـك الاهـلى .

---

(٤) حصلت الشركة خلال شهر فبراير على شحنه ارز من شركه مضارب البحيره لوازم صناعه النشا والخميره بلغت قيمتها ١٥,٠٠٠ جنيه .
وقد بلغت مصاريف النقل والتامين ضد مخاطر الطريق ١٥٠ جنيه .
وقد قامت الشركة بسداد ١٠,٠٠٠ جنيه من قيمه الفاتوره بموجب شيك على بنك الاسكندرية كما قامت بسداد مصاريف النقل نقـداً [الارز يعتبرمن الخامات الرئيسية] .

---

(٥) قامت الشركة بشراء ١٠٠ صندوق من نشا الذرة (الصندوق يحتوى على ٢٥٠ علبة) من مصانع عبد الفتح للمواد النشوية بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه وذلك لعرضها للبيع مع منتجات الشركة الرئيسية الاخرى .

---

(٦) قامت الشركة بفتح اعتماد مستندى مع بنك الاسكندرية لشراء مواد كيماوية من الخارج فى اول يناير سنة ١٩٧٠ بمبلغ ١٠,٠٠٠ جنيه .
وقد بلغت مصاريف فتح الاعتماد ١٠٠ جنيه ، وقد وردت الشحنة فى ٥ فبراير وقام البنك بسداد القيمة للمورد وقد تم التخليص على الشحنة

ونقلها الى مخازن الشركة وبلغت الرســوم الجمركية ٢٥٠٠ جنيه ، ومصاريف النقل لمخازن الشركة ١٠٠ جنيه سددت جميعا بشيك .

---

(٧) بلغ اجمالى كشف الاجور عن شهر نوفمبر ١٩٦٩ مبلغ ٤٠٫٠٠٠ جنيه وتقوم الشركة بخصم ١٠ ٪ ضريبة كسب عمل ودفاع ، ٥ ٪ تأمينات اجتماعية ٢ ٪ مقابل ادخار ــ كما بلغت المبالغ المستحقة على العاملين للغير ٢٠٠٠ جنيه والسلفيات المستحقة عليهم للشركة ٥٠٠ جنيه ــ كما يخصم من الاجور ١ ٪ مقابل مساهمة العمال فى المزايا العينية التى تؤديهــا لهم الشركــة .

---

(٨) بلغت اذونات الصرف من المخازن عن شهر ابريــل من العام ما يلى :ــ

جنيهــه

٢٢٫٠٠٠ خــامات رئيسية

٣٫٠٠٠ خــامات مســاعدة

٥٫٠٠٠ وقــود وزيــــوت

١٥٫٠٠٠ قطــع غيـــار

١٫٠٠٠ مواد تعبئة وتغليف متداولة .

كما بلغت اجمالى اذونات المرتجعات للمخازن ما يلى :ــ

٢٫٠٠٠ خــامات رئيســية .

٩٠٠ مواد تعبئة وتغليف متداولة (وقد تم تحميل العميل بالفرق) .

٥٠٠ قطــع غيــار ومهمات .

كما بلغت عناصر الاستخدامات الاخرى عن الشهر كالآتى :

١٫٢٠٠ فواتير الميــاه والانــارة عن نفس الشـــهر .

١٥٠ فواتير الادوات الكتابية والمكتبية .

(٩) بلغ المقدر لمصروفات الصيانة فى بداية العام بمعرفة الادارة الفنيـة

جنيـه

٢٠٫٠٠٠ وقد بلغت نفقات الصيانة المؤداة للشركة بمعرفة الغـير

١٥٫٥٠٠ وبلغت نفقات الصيانة المؤداة بمعرفـة اجهزة الوحـدة

٥٫٥٠٠ بيانهـا كالآتـى : ـ

جنيه

١٥٠٠ اجور نقدية ومزايا عينية وتأمينات اجتماعية .

٤٠٠٠ قطـع غـيار ومهمات .

---

(١٠) عند حصر الاستخدامات للمستلزمات السلعية عن العام تبين الآتى :ـ

جنيـه

١٥٫٠٠٠ رصيد اول المدة بدون رسوم جمركية

٥٫٠٠٠ رسوم جمركية على رصيد أول المدة

١٩٨٫٠٠٠ مشتريات العام بدون رسوم جمركية

٣٨٫٠٠٠ رسوم جمركية على مشتريات العـام

١٢٫٠٠٠ رصـيد آخر المـدة بـدون رسـوم

٣٫٠٠٠ رسوم جمركية على رصيد آخر العام

---

(١١) بلغ رصيد حـ/ الايجارات الفعلية حتى ١٩٧٠/٥/٣١ مبلغ ١٢٫٢٠٠ جنيه وتقوم الشركة بأملاك بعض مبانيها والبالغ قيمتها الدفتـرية ٢٠٫٠٠٠ والتى تدفع عنها عوائد مبانى بواقع ١٠٠ جنيه سنويا .

فاذا علمت ان : (١) القيمة الايجارية المقدرة للمبانى ١٠ أمثال الضريبة .

(٢) اهلاك المبانى طبقا للملحق رقم (١) يتم بمعدل ٤٪ سـنويا .

(٣) الايجار المستحق عن شهر يونيو ١٠٥٠ جنيه .

المطلوب احتساب ١ — فرق الفير بالتكلفة

٢ — فرق تقويم الفير في المخزون السلعي .

	وحدة	تكلفة الوحدة	متوسط سعر البيع
انتاج تام اول الفترة	١٫٠٠٠	١٠	١٢
بضائع بغرض البيع اول الفترة	٥٠٠ر.	٥	٦
انتاج تام آخر الفترة	١٫٥٠٠	٨	١٠
بضائع بغرض البيع آخر الفترة	٥٠٠ر.	٦	٧

---

(١٣) بلغت قيمة التبرعات عن شهر مارس ٥٠ جنيه والاعانات للغير ١٥٠ جنيه .

---

(١٤) بلغت مبيعات شهر ديسمبر والحسابات المتعلقة بها ما يلي : —

بيـــــان	قطاع عام خدمات	قطاع عام اعمال	قطاع خاص عائلي	قطاع الخارج عملة حرة
اجمالي مبيعات انتاج تام	١٥٫٠٠٠	٨٥٫٠٠٠	٧٥٫٠٠٠	٢٥٫٠٠٠
مردودات سنوات سابقة	١٫٠٠٠	٥٫٠٠٠	٣٫٠٠٠	٠٠٫٠٠٠
مرتجعـــــــات	٥٠٠ر.	٢٫٠٠٠	١٫٠٠٠	٠٠٫٠٠٠
مصاريف نقل بمعرفة الغير	١٫٣٠٠	٣٫٤٠٠	٠٠٠ر.	٠٠٫٠٠٠
مصاريف نقل بمعرفة الوحدة	٢٠٠ر.	٦٠٠ر.	٠٠٠ر.	٠٠٫٠٠٠

---

(١٥) (حركة الانتاج التام بسعر البيع)

أ — بلغ مخزون أول الفترة من الانتاج التام ٢٫٠٠٠ وحدة تكلفة الوحدة ٥ جنيه وسعر البيع المحدد ٦ جنيه .

ب — بلغ الانتاج النصف الأول من السنة ١٢٫٠٠٠ وحدة تكلفة الوحدة ٤ جنيه وسعر البيع المحدد خلال الفترة ٧ جنيه وبلغت مبيعات النصف الأول ١١٫٠٠٠ وحدة ومتوسط سعر البيع ٦ جنيه .

جـ ــ بلغ انتاج النصف الثانى ١٠٫٠٠٠ وحدة تكلفة الوحدة ... وسعر البيع المحدد للفترة ٦ جنيه . وبلغت مبيعات النصف الثانى ١١٫٠٠٠ وحدة ومتوسط سعر البيع ٧ جنيه .

التمـــــرين الثـــانى :

تعاقدت شركة النصر للمنسوجات مع شركة حسن حسين للمقاولات على انشاء مبنى مجموعة انوال الغزل الجديدة . وفيما يلى بيان العمليات المتعلقة بانشـــاء المبنـــى :

١ ــ تدفع شركة النصر لشركة حسن حسين مبلغ ٢٠٫٠٠٠ جم كدفعة مقدمه تحت حساب انشاء المبنى وتسدد لها ٦٠ ٪ من المستخلصات التى تقدمها على ان تسدد الـ ٤٠ ٪ الباقية على دفعتين : ٢٠ ٪ عنـــد تسلم المبنى والباقى بعد خمس سنوات . وقد دفعت الشركه مبـلغ الـ ٢٠٫٠٠٠ جم بشيك على بنك الاسكندرية بتاريخ ٧١/٧/١ لأمـــر شركة حسن حســـين للمقـــاولات .

٢ ــ ٧١/٧/١٠ قدمت شركة المقاولات فاتورة بمبلغ ٢٠٫٠٠٠ جم قيمة الرمل والزلط والطوب اللازم لانشـــاء المبنى .

٣ ــ ٧١/٧/٢٤ قدمت شركة المقاولات فاتورة بقيمة الحديد التىتسلمته من شركة النحاس لغرض انشاء المبنى ١٥٠٠٠ جم .

٤ ــ ٧١/٧/٢٥ قدمت شركة المقاولات فاتورة قيمتها ١٠٠٠ جم عن تصليح احد الآلات المملوكة لها والموجودة بموقع المبنى وذلك نتيجة تلفهـــا فى انشاء عملية الحفر الخاصة بأساسات المبنى .

٥ ــ ٧١/٧/٢٨ قدمت شركة المقاولات مستخلص يبين الآتى :

١٠٫٠٠٠ قيمة زجاج مقوى لسقف المبنى مستورد من ايطاليا .

٢٫٠٠٠ الرسوم الجمركية المسددة على الزجـــاج .

١٠٠ مصاريف نقل الرصاص من الإدارة المحركة لمقر انشاء المبنى .

٦ ـ ٧١/٨/٤ تقدمت شركة المقاولات فاتورة عن اجور ومزايا الاعمال والمهندسين الذين يعملون فى انشاء المبنى عن شهر يوليو ١٩٧١ قيمتها ٦٠٠٠ جنيه .

٧ ـ ٧١/٨/١٥ تقدمت شركة المقاولات لشركة النصر بطلب صرف بعض المواد من مخازن الاخيرة لزوم عمليات انشاء المبنى وتم صرفها من المخازن فى نفس اليوم وبيانها كالآتى :

١٠٠ ج وقود وزيوت لزوم تشغيل الات الحفر .

٢٥٠ ج قطع غيار ومهمات لزوم ونش الرفع .

٦٥٠ ج مستلزمات سلعية لزوم عملية وضع الاساسات الخاصة بالمبنى .

٨ ـ ٧١/٨/٢٠ قدمت شركة المقاولات فاتورة مبين فيها الآتى :

٦٠٠٠ ج اجور عمال وموظفين عن اغسطس .

٣٠٠٠ ج مصاريف تشغيل واستهلاك الالات فى موقع المبنى .

٢٠٠٠ ج مصاريف اخرى متعلقة بعملية انشاء المبنى .

فاذا علمت انه قد تم تسليم المبنى فى ٧١/٩/١ لشركة النصر وان بعض عمال الشركة (شركة النصر) وموظفيها كانوا يعملون فى انشاء المبنى بينما تقوم الشركة (شركة النصر) بدفع اجورهم ومزاياهم والمبلغ قدرها ٢٥٠٠ج اثناء اشتراكهم فى هذه العملية .

المطلوب : تصوير الحسابات الآتية طبقا للنظام المحاسبى الموحد :

١ ـ حساب مشروعات تحت التنفيذ ـ انفاق استثمارى .

٢ ـ حساب مشروعات تحت التنفيذ ـ تكوين سلعى .

٣ ـ حساب دائنون مختلفون ـ حساب دائنو شراء اصول جديدة .

٤ ـ حساب المبنى الجديد .

التمـــرين الثـــالث :

فيما يلى بعض العمليات المختارة من نشاط احد شركات القطاع العـــام عن السنة المالية المنتهيـــة فى ١٩٧١/٦/٣٠ :

المطلوب : اجراء القيود الدفترية اللازمة طبقا لمقتضيات النظام المحاسبى المــوحد :

١ ــ فتحت الشركة الاعتماد المستندى رقم ١٠١ لدى بنك بور سعيد بمبلغ ١٠٠٫٠٠٠ جم لاستيراد آلات من الخارج وفتحت الاعتماد رقم ١٠٢ لدى بنك الاسكندرية بمبلغ ٥٠٫٠٠٠ جم لشـــراء مستلزمات مـــن الخارج . وقد وردت الآلات فى ٧٠/١٢/٥ وحولت قيمة الاعتـــماد وبلغت الرسوم الجمركية المستحقة ٢٠٠٠٠ جم خصمت من قيـــمة التأمين المودع لدى مصلحة الجمارك فى ٧٠/١١/٢٨ والبالغ قدره ٢٥٫٠٠٠ جم . كما ورد نصف المستلزمات وسددت عليها الرسوم الجمركية البالغ قدرها ٣٫٠٠٠ جم فى ١٩٧١/١/١ . هـــذا وقـــد بلغت مصاريف فتح الاعتماد الأول ١٠٠ جم بينما بلغت مصاريف فتح الاعتـــماد الثانـــى ٥٠ جم .

٢ ــ بلغ مخزون الانتاج التام فى بداية الفترة ٢٠٠٠ وحدة تكلفة الوحدة ٥ جم ومتوسط سعر البيع للعام السابق ٦ جنيه بينما بلغ مخزون الانتاج التام فى نهاية الفترة صفر . وبلغ مخزون البضائع بغـــرض البيع فى بداية الفترة ٥٠٠٠ وحدة تكلفة الوحدة ١٠ جم ومتوســـط سعر البيع فى العام الماضى ١٢ جم وبلغ مخزون البضائع بغـــرض البيع فى نهاية الفترة ٥٥٠٠ وحدة متوسط تكلفة الوحدة ٨ جم بينما بلغمتوسط اسعار البيع عـــن العام ١٠ جم .

٢ ــ تبين انه تحليل الاستخدامات المختلفة من المستلزمات السلعية عـــن شـــهر ديســـمبر ما يأتى :

اجمالى اذونات الصرف من المخازن ٥٠٠ر٣٧ جم وبيانها : خامات ٣٠٠ر٢٦ جم ، وقود وزيوت ٦٠٠ر٤ جم ، قطع غيار ومهمات ٢٠٠ر٢ جم ، مواد تعبئة وتغليف متداولة ٤٠٠ ر٣ جم . اجمالى اذونات المرتجعات للمخازن ٢٠٠ر٣ جم وبيانها : خامات ١٣٠٠ جم ، قطع غيار ومهمات ٦٠٠ جم ، مواد تعبئة وتغليف متداولة ٣٠٠ را جم .

وقد تبين ان ما قيمته ١٢٠٠ جم من مواد التعبئة والتغليف المتداولة تلفت وحملت قيمتها على التامينات المحتجزة من العملاء . كما بلغت فواتير المياه والانارة عن الشهر ١٤٠٠ جم لم تسدد بعد .

٤ ــ بلغت قيمة المزايا العينية المقدمة لعمال وموظفى الشركة خلال شهر ينــاير ٦٠٠ر٧ جم بيانها :

٦٠٠ر٤ جم مقدمة بمعرفة الغير ، ٠٠٠ر٣ جم مقدمة بمعــرفة اجهــزة الوحدة والتى تتكــون من الآتى :

٥٠٠ر١ جم مستلزمات سلعية ، ٦٠٠ جم اجور ، ١٠٠ تامينــات اجتماعية ، ٨٠٠ جم قيمة اهلاك الآلات والمعدات فى مراكز خــدمة العاملين عن الشـــهر .

التمـــرين الرابــع :

١ ــ تكلم باختصار عن كل مما ياتى . استخدم مثال توضيحى كلمــا دعت الحاجــة الى ذلك

(١) اهداف النظـــام المحاسبى الموحـــد .

(٢) اسس تقسيم الاستخدامات الى مجموعاتها المختلفة فى ظل النظـــام المحاسبى الموحـــد .

(٣) اثبات حركة الانتاج التام بسـعر البيع.

ب ــ المطلوب اثبات العمليات الآتية دفتريا طبقا لمقتضيات النظام المحاسبى الموحــــد .

١ ــ استوردت شركة النصر للمنتجات الغذائية احدى الآلات من الخارج .

٢ ــ فى ١٩٧٠/١/٥ تم فتح الاعتماد المستندى رقم ١٠٢ لدى البنك الاهلى بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه لاستيراد الآلة وبلغت مصاريف الاعتماد ٧٥٠جم.

٣ ــ فى ١٩٧٠/٣/٢٥ وردت مستندات شحن الآلة وقام البنك بتحــويل قيمة الاعتــماد بالكامل .

٤ ــ فى ١٩٧٠/٣/٣٠ ورد للشركة خطاب من مصلحة الجمارك مطالبــا بتامين مقابل الرسوم الجمركية على الآلة قدره ٢٥٠٠٠ جنيه وقــد سددت القيمة فى نفس اليوم .

٥ ــ فى ١٩٧٠/٤/١٥ قدرت الرسوم الجمركية بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه وتم التخليص على الآلة ونقلها لمقر الشركة . وقد بلغت مصاريف النقل البــرى ٧٥٠ جنيــه .

٦ ــ فى ١٩٧٠/٥/٢٥ تم تركيب الآلة واعدادها للاستعمال وقــد بلغت مصـــاريف التركيب ١٥٠٠٠ جنيه .

التمــــرين الخامس :

فيما يلى بعض العمليات المختارة من نشاط احد شركات القطــاع العام عن السنة المالية المنتهية فى ١٩٧٠/٦/٣٠ :

المطلوب : اجراء القيود الدفترية اللازمة طبقا لمقتضيات النظام المحاسبى الموحــــد .

١ ــ ظهــرت بيانات المخــزون كمــا يلى:

	وحدة	تكلفة الوحدة	متوسط سعر البيع	اجمالي التكلفة
مخزون اول الفترة		جنيه	جنيه	
انتـــاج تـــام	٧٠٠٠	٤	٥	٢٨٠٠٠
انتاج غير تام				٢٢٠٠٠
مخزون آخـــر المدة :				
انتـــاج تـــام	٨٠٠٠	٤	٥ر٤	٣٢٠٠٠
انتاج غير تام				١٧٠٠٠

٢ ـ تقوم الشركة بأستئجار **نصف** مبانيها **وتمتلك** النصف الاخر والبـــالغ تكلفته الدفترية ٣٥٠٠٠ جنيه . وتماثل المبانى المملوكـــة للشركـــة المبانى المستأجرة من الغير تمام التماثل . ويبلغ الايجار الســـنوى للمبانى المستأجرة ١٢٠٠ جنيه كما تستهلك المبانى المملوكة بمعدل ٤ ٪ ســـنويا .

٣ ـ تبين من تحليل الاستخدامات المختلفة من المستلزمات السلعية عـــن شهر ديسمبر ١٩٦٩ ما يأتى :

اجمالى اذونات الصرف من المخازن ٣٧٥٠٠ جنيه وبيانها كما يلى :ـ خامات ٢٦٣٠٠ جنيه ، وقود وزيوت ٤٦٠٠ جنيه ، قطع غيارومهمات ٣٢٠٠ جنيه ، مواد تعبئة وتغليف متداولة ٣٤٠٠ جنيه .

اجمالى اذونات المرتجعات للمخازن ٣٢٠٠ جنيه بيانها كالاتى :ـ ١٣٠٠ جنيه ، قطع غيار ومهمات ٦٠٠ جنيه ، مواد تعبئـــة وتغليف متداولة ١٣٠٠ جنيه .

وقد تبين ان ما قيمته ١٢٠٠ جنيه من مواد التعبئة والتغـــليف المتداولة تلفت وحملت قيمتها على التامينات المحتجزة من العـــملاء .

كما بلغت فواتير المياه والانارة عن الشهر ١٣٠٠ جنيها ولم تسدد بعد.

٤ – قامت الشركة فى ١٩٧٠/٢/١٥ بفتح اعتماد مستندى لشراء مواد اولية (خامات رئيسية) من الخارج بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه . وقد بلغت مصاريف فتح الاعتماد ١٥٠ جنيه . وفى ١٩٧٠/٣/٢٥ تسلم البنك مستندات الشحن وقام بتحويل القيمة لموردى الخارج . وقد تم التخليص على البضاعة ونقلها لمخازن الشركة فى ١٩٧٠/٤/١٠ وبلغت الرسوم الجمركية ٨٠٠٠ جنيه ومصاريف النقل والتامين فى الداخل ٣٠٠ جنيه . وفى ١٩٧٠/٤/١٥ خصم البنك بقيمة الاعتماد على الحساب الجارى للشركة .

٥ – قامت الشركة بتكوين مخصص لمصروفات الصيانة فى بداية العام بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه ، وبلغ رصيد حساب مصروفات الصيانة (د/٣٣١) فى نهاية العام ١٧٠٠٠ جنيه كما بلغت حصة اعمال الصيانة من الاستخدامات المختلفة ما ياتى : ٢٤٠٠ جنيه اجور نقدية ، ١٢٠٠ جنيه مزايا عينية ١٥٠٠ جنيه قطع غيار ومهمات .

الباب الرابع
الحسابات والقوائم الختامية

يتعين على الوحدات الملزمة بتطبيق النظام المحاسبى الموحد ، اعداد مجموعة من الحسابات والقوائم الختامية فى نهاية السنة المالية ، وذلك وفقا للنماذج التى أوردها النظام وطبقا لما تضمنه النظام من قواعد وأسس ومصطلحات وتعاريف محاسبية وطبقا لمعدلات الاهلاك الواردة بالنظام . ويمكن أن تلتزم الوحدة فيما عدا ذلك بما استقر عليه العرف المحاسبى . ويراعى عند اعداد الحسابات والقوائم الختامية اجراء كافة التسويات المحاسبية بحيث تحمل السنة المالية بما يخصها من كافة النفقات والايرادات طبقا لقواعد الاستحقاق ، وبحيث تعبر الميزانية بوضوح عن المركز المالى للوحدة ، وتظهر حسابات النتيجة الفائض أو العجز على الوجه الصحيح ، وبشرط أن تتضمن حسابات الوحدة كل ماتنص القوانين والأنظمة على وجوب اثباته فيها .

وتتكون الحسابات والقوائم الختامية التى يجب على الوحدة الاقتصادية اعدادها ، من :

١ ـــ الميزانية .
٢ ـــ قائمة الاستخدامات والموارد .
٣ ـــ حساب العمليات الجارية .
٤ ـــ حساب الانتاج والمتاجرة .
٥ ـــ حساب الأرباح والخسائر .
٦ ـــ الموازنة النقدية .

وكما سبق وان أوضحنا فى الباب الثانى فان هذه الحسابات والقوائم تنقسم الى نوعين الأول يمثل مجموعة من الحسابات والقوائم الختامية التقليدية وتشتمل على حـ/الأنتاج والمتاجرة ، حـ/الأرباح والخسائر والميزانية ، فى حين أن النوع الثانى يمثل

مجموعة من الحسابات والقوائم الختامية المستحدثة وتشتمل على حـ/العمليات الجارية ، وقائمة الاستخدامات والموارد والموازنة النقدية . وسوف يخصص هذا الباب لدراسة أحد الحسابات المستحدثة (حـ/العمليات الجارية) والذى يعتبر بحق الركيزة الأساسية فى الحسابات والقوائم الختامية لشركات القطاع العام حيث يستهدف خدمة أغراض محاسب الوحدة وأهداف المحاسب القومى من خلال أظهار الفائض أو عجز العمليات الجارية وكذلك الفائض القابل للتوزيع (عجز جارى) هذا بالاضافة الى اظهار كيفية توزيع الفائض القابل للتوزيع وفقا للقواعد والتشريعات المنظمة لعملية التوزيع . ومن ثم فان هذا الحساب بمراحله الثلاث (الانتاج والتخصيص والفائض) يفى باحتياجات المحاسبة القومية والمخطط العام ، هذا بالاضافة بانه تجميع للبيانات الواردة بالحسابات والقوائم الختامية التقليدية لبيان نتيجة النشاط الجارى للوحدة بما يخدم أهداف الوحدة الاقتصادية .

وسوف نستعرض فى هذا الباب أيضا أحد القوائم الختامية التقليدية وهى الميزانية اى القائمة التى تظهر المركز المالى للوحدة فى تاريخ نهاية السنة المالية ، وذلك لغرض التعرف على الجوانب التى استلزمها النظام فى اعداد تلك القائمة والتبويب الذى أورده النظام ومدى تمشى ذلك مع القواعد المحاسبية المتعارف عليها ومع معايير الافصاح المقبولة قبولا عاما .

ولذلك سوف ينقسم هذا الباب الى الفصلين التالين :

الفصل الأول : حساب العمليات الجارية .

الفصل الثانى : الميزانية .

الفصل الأول
حساب العمليات الجارية

يعتبر حساب العمليات الجارية الحساب الختامى الرئيسى الذى تعده شركات القطاع العام لتحديد نتيجة النشاط خلال السنة المالية ، وبيان كيفية توزيع الفائض المحقق وفقا للقواعد والتشريعات المنظمة لذلك .

وتتمثل القواعد التى تحكم اعداد حساب العمليات الجارية فيما يلى :

١ ـــ يستخدم حـ/العمليات الجارية لاقفال جميع حسابات الموارد (حـ/٤) وحسابات الاستخدامات (حـ/٣) بعد اجراء التسويات الجردية اللازمة بهدف تحديد نتيجة نشاط الوحدة خلال العام .

٢ ـــ لقد خصص الدليل المحاسبى أحد حساباته (حـ/٢٨١) لحساب العمليات الجارية فقط مما يعنى أن بقية الحسابات والقوائم الختامية هى قوائم احصائية أو بيانية لاتدخل ضمن نطاق نظام القيد المزدوج ولم يخصص لها حسابات فى الدليل المحاسبى للنظام .

٣ ـــ يتعين اجراء جميع التسويات الجردية اللازمة (اهلاكات ، مقدم ، مستحق ...) قبل اعداد حساب العمليات الجارية حيث أنه من الحسابات الختامية لاظهار نتيجة الأعمال بصورة سليمة وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها .

٤ ـــ يستخدم هذا الحساب للربط بين حسابات الوحدة وحسابات الدخل القومى ، وذلك من خلال :

ا ـــ تبويب بنود الاستخدامات على أساس نوعى دون تحليلها على وظائف المشروع الانتاجية والتسويقية و .... الخ ، بما يمكن المحاسب القومى من تحديد مقدار القيمة المضافة وعوائد عوامل الانتاج .

ب ـــ اظهار ايرادات النشاط الجارى بقيمتها الاقتصادية وتتضمن جميع الأنشطة الايرادية أو الرأسمالية (مشغولات تامة داخلية) .

جـ ـــ اعداد حـ/العمليات الجارية على عدد من المراحل (ثلاثة) لغرض خدمة أهداف كل من المحاسب القومى ومحاسب الوحدة .

٥ ـــ يتعين الالتزام بالتبويب الوارد بالنظام المحاسبى الموحد عند اعداد حـ/العمليات الجارية لغرض مقابلة معيار الافصاح عن المعلومات الضرورية للأطراف المعنية سواء على المستوى القومى أو على مستوى الوحدة .

مراحل اعداد حـ/العمليات الجارية :

يتعين اعداد حـ/العمليات الجارية على ثلاثة مراحل على النحو التالى :

المرحلة الأولى :

تستهدف هذه المرحلة بيان **فائض أو عجز العمليات الجارية** من خلال مقابلة ايرادات النشاط الجارى ومافى حكمها من اعانات انتاج أو تصدير ، والاستخدامات التى ساهمت فى تحقيق تلك الايرادات . وتتمثل مفردات ايرادات النشاط الجارى واستخدامات النشاط الجارى فى المرحلة الأولى فيما يلى :

أولا : ايرادات النشاط الجارى : وتتمثل فى المفردات التالية :

١ ـــ **الانتاج بسعر البيع** : ويتحدد ذلك من خلال العناصر التالية :

× × ×   صافى مبيعات الانتاج التام

× × × ± تغير مخزون الانتاج التام بالتكلفة

× × × ± فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام (سعر البيع ـــ سعر التكلفة)

× × × ± تغير مخزون الانتاج غير التام بالتكلفة

× × × + مشغولات داخلية تامة بالتكلفة

× × × + خدمات مباعة

× × × + مخلفات انتاج

———

× × × الانتاج بسعر البيع

٢ — **البضائع بغرض البيع مقومة بسعر البيع** : ويظهر هذا العنصر أساساً فى شركات القطاع العام التجارية ، وان كان فى بعض الحالات يظهر فى شركات القطاع العام الصناعية . ويتم احتساب هذا الايراد على النحو التالى :

× × × صافى مبيعات بضائع بغرض البيع

× × × ± تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة

× × × ± فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع (سعر البيع — سعر التكلفة)

———

× × × البضائع بغرض البيع مقومة بسعر البيع

٣ — **الاعانات** : وتتمثل هذه الاعانات فى نوعين :

ا — اعانات انتاج

ب — اعانات تصدير

ثانيا : **استخدامات أو تكاليف النشاط الجارى** : وتتكون من العناصر التالية :

١ — **الأجور** : والمقصود بالأجور هنا مجموع الأجور بأنواعها الثلاثة : أجور نقدية ، ومزايا عينية ، ومساهمة الوحدة فى التأمينات الاجتماعية .

٢ — **المصروفات العامة** : وتتكون هذه المصروفات من :

ا — المستلزمات السلعية .

ب — المستلزمات الخدمية .

جـ — المشتريات بغرض البيع .

٣ ــ **المصروفات التحويلية الجارية** : وهى تتمثل فى :

ا ــ الضرائب والرسوم السلعية (رسوم جمركية ورسوم انتاج ...)

ب ــ الاهلاك (لجميع الأصول الخاضعة للاهلاك) .

جـ ــ الايجارات الفعلية وفرق الايجار المحسوب .

د ــ الفوائد الفعلية (محلية وخارجية) وفرق الفوائد المحسوبة .

على أن يضاف أو يطرح ــ بعد ذلك ــ من مستلزمات أو تكاليف النشاط الجارى فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام وفرق تقويم التغير فى مخزون البضائع بغرض البيع ، وذلك لالغاء أثر هذين الحسابين عند اثباتهما فى اجانب الدائن من حـ/العمليات الجارية (مرحلة أولى) ضمن بنود ايرادات .. الجارى ، وذلك عند تحديد الانتاج بسعر البيع والبضائع بغرض البيع مقومه بسعر البيع بما يخدم أهداف المحاسب القومى .

وهنا نود الاشارة الى أن النظام المحاسبى الموحد تطلب فصل الضرائب والرسوم غير المباشرة عن مستلزمات الانتاج واظهارها فى بند مستقل ضمن الاستخدامات وذلك تمشيا مع أهداف المحاسب القومى فى التخطيط واستخراج القيمة المضافة .

المرحلة الثانية :

تستهدف هذه المرحلة اظهار **الفائض القابل للتوزيع أو العجز الجارى** وذلك من حلال معالجة ناتج المرحلة الأولى (فائض أو عجز العمليات الجارية) باضافة بعض الايرادات غير المرتبطة بالنشاط الانتاجي وخصم مفردات الاستخدامات أو التكاليف غير المرتبطة بالنشاط الانتاجى ايضا .

ولذلك سوف تتضمن هذه المرحلة المفردات التالية من الايرادات والاستخدامات :

أولا : الايرادات (الموارد) : تتمثل مفردات الايرادات فى هذه المرحلة من الآتى :

١ ــ ايرادات الأوراق المالية .

٢ ــ الايرادات التحويلية .

ا ــ الفوائد الدائنة .

ب ــ الايجارات الدائنة .

جـ ــ الأرباح الرأسمالية .

د ــ الايرادات عن سنوات سابقة .

هـ ــ التعويضات والغرامات التى تستحق للوحدة على الغير .

و ــ ايرادات متنوعة مثل : أرباح بيع مخلفات وخصم مكتسب ، ديون سبق اعدامها ... الخ .

ز ــ فرق الايجار المحسوب وفرق الفوائد المحسوبة وذلك لالغاء أثر اثبات تلك المفردات فى المرحلة الأولى ضمن الجانب المدين وذلك للتوصل الى الفائض القابل للتوزيع (أو العجز الجارى) وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها بما يخدم أهداف الوحدة .

ثانيا : الاستخدامات : تتمثل عناصر الاستخدامات فى المرحلة الثانية من التحويلات الجارية التخصيصية ، والتى تشتمل على :

١ ــ التبرعات والاعانات للغير .

٢ ــ التعويضات والغرامات المستحقة على الوحدة للغير .

٣ ــ الخسائر الرأسمالية .

٤ ــ المصروفات من سنوات سابقة .

٥ ــ الديون المعدومة .

٦ ــ المخصصات بخلاف الاهلاك .

٧ ــ الضرائب العقارية .

٨ ــ الضرائب الدخلية .

ومن خلال مقابلة العناصر السابقة من الموارد والاستخدامات يتم تحديد نتيجة المرحلة الثانية من حـ العمليات الجارية ، والتى تتمثل فى الفائض القابل للتوزيع اذا زاد مجموع الجانب الدائن على مجموع الجانب المدين ، واذا حدث العكس وزاد مجموع الجانب المدين على مجموع الجانب الدائن فيطلق على الناتج العجز الجارى .

ومن الملاحظ أنه فى حالة تحقيق عجز جارى لن توجد حاجة الى المرحلة الثالثة والتى تخصص لبيان كيفية توزيع الفائض القابل للتوزيع .

أما اذا كانت النتيجة فائض قابل للتوزيع ، يتعين على الوحدة اعداد المرحلة الثالثة لحساب العمليات الجارية .

المرحلة الثالثة :

تستهدف هذه المرحلة الى بيان **كيفية توزيع الفائض القابل للتوزيع** والذى يمثل ناتج المرحلة الثانية من حـ/العمليات الجارية ، ويتم ذلك وفقا للقواعد والتشريعات التى تنظم توزيع الأرباح فى تلك الوحدات .

ويتم توزيع الفائض فى هذه الحالة على النحو التالى .

١ — ٥٪ من الفائض القابل للتوزيع للاحتياطى القانونى .

٢ — ٥٪ من الفائض القابل للتوزيع للاحتياطى يستثمر فى سندات حكومية (أو يودع فى البنك المركزى فى حساب خاص) .

٣ — ٥٪ من الفائض القابل للتوزيع لاحتياطى ارتفاع أسعار الأصول الثابتة .

٤ — ٥٪ من رأس المال المملوك كتوزيع أول .

٥ — ١٠٪ من الباقى نظير مصروفات الادارة والاشراف .

٦ — يوزع الباقى كدفعة ثانية .

ومن الملاحظ أن نسبة التوزيع الأول والدفعة الثانية تقسم بين العاملين والمساهمين (الدولة) على أساس ٢٥٪ للعاملين و ٧٥٪ للمساهمين ويتم استخدام حصة العاملين على النحو التالى :

ا — ١٠٪ للتوزيع النقدى .

ب — ٥ ٪ خدمات اجتماعية واسكان محلية .

حـ — ١٠٪ خدمات مركزية .

مع مراعاة امكانية تكوين احتياطيات اخرى وفقا للظروف . وبعد الحصول على الموافقة المطلوبة .

وفيما يلى نموذج لحساب العمليات الجارية بمراحله الثلاث كما ورد بالنظام المحاسبى الموحد :

حساب العمليات الجارية
عن السنة المالية المنتهية فى ____

جنيه	جنيه	جنيه		الدليل المحاسبى	أرقام المقارنة جنيه
			الأجور		
	–		أجور نقدية	٣١١	
	–		مزايا عينية	٣١٢	–
	–		تأمينات اجتماعية	٣١٣	–
–					
			المصروفات العامة		
	–		مستلزمات سلعية	٣٢	–
	–		مستلزمات خدمية	٣٣	–
	–		مشتريات بغرض البيع	٣٤	–
–					

جنيه	جنيه	جنيه		الدليل المحاسبى	أرقام المقارنة جنيه
			ايرادات النشاط الجارى		
			الانتاج بسعر البيع		
		–	مبيعات انتاج تام (صافى)	٤١١	–
		–	تغير مخزون الإنتاج التام بالتكلفة	٤١٢	–
		–	فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج	٤١٣	–
	–		التام (فرق سعر البيع عن التكلفة)		
		–	تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة	٤١٤	–
		–	مشغولات داخلية تامة بالتكلفة	٤١٥	–
		–	إيرادات تشغيل للغير	٤١٦	–
		–	خدمات مباعة	٤١٧	–
	–				

		مصروفات تحويلية جارية						**بضائع بغرض البيع**	
	-	الضرائب والرسوم السلعية							
	-	رسوم جمركية	٣٥١١	-					
	-	رسوم انتاج	٣٥١٢	-			-	مبيعات (صاق)	٤١٨١
	-	حصيلة الخزانة	٣٥١٣	-			-	تعير مخزن بصائع بعرص البيع بالتكلفة	٤١٨٢
							-	فرق تقويم التغيير فى محرون بضائع بغرض البيع (ثمن البيع ــ التكلفة)	٤١٨٣
	-	ضرائب أخرى	٣٥١٤	-					
-						-			
		الاهلاك						**إعانات**	
	-	مبانى وإنشاءات	٣٥٢٢	-					
	-	آلات ومعدات	٣٥٢٣	-			-	إعانات إنتاج	٤٢١
	-	وسائل نقل وانتقال	٣٥٢٤	-			-	إعانات تصدير	٤٢٢
						-			
	-	عدد وأدوات	٣٥٢٥	-	-				
	-	أثاث ومعدات مكاتب	٣٥٢٦	-				عجز العمليات الجارية	
-									

حساب العمليات الجارية (تابع)
عن السنة المالية المنتهية فى ــــ

جنيه	جنيه	جنيه		الدليل المحاسبى	أرقام المقارنة جنيه
–			الثروة الحيوانية المائية	٣٥٢٧	–
–			نفقات إيرادية مؤجلة	٣٥٢٨	–
	–				–
–			الإيجارات الفعلية	٣٥٣	
–			فرق إيجارات محسوب	٣٥٤	
	–				
			الفوائد		
–			المحلية	٣٥٥	–
–			الخارجية	٣٥٦	–
–			فرق فوائد محسوبة	٣٥٧	–
	–				
–			فرق تقويم التغيير فى مخزون الإنتاج التام	٣٥٨	–
–			فرق تقويم التغيير فى مخزون الصنائع بغرض البيع	٣٥٩	–
	–	–	فائض العمليات الجارية		
		–			
		–			
		–	عجز العمليات الجارية (منقول)		
		–			

جنيه	جنيه	جنيه		الدليل المحاسبى	أرقام المقارنة جنيه
–	–				–
–			فائض العمليات الجارية (منقول)		–
–			إيرادات أوراق مالية	٤٣	–

		تحويلات جارية تخصيصية					**إيرادات تحويلية**	
	–	تبرعات	٣٦١	–		–	فوائد دائنة	٤٤١
	–	إعانات للغير	٣٦٢	–		–	إيجارات دائنة	٤٤٢
	–	تعويضات وغرامات	٣٦٣	–		–	أرباح رأسمالية	٤٤٣
	–	خسائر رأسمالية	٣٦٤	–		–	إيرادات سنوات سابقة	٤٤٤
	–	مصروفات سنوات سابقة	٣٦٥	–		–	تعويضات وغرامات	٤٤٥
	–	ديون معدومة	٣٦٦	–		–	إيرادات متنوعة	٤٤٦
	–	مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك	٣٦٧	–		–	فرق إيجار محسوب	٤٤٧
	–	ضرائب عقارية	٣٦٨	–		–	فرق فوائد محسوبة	٤٤٨
	–	ضرائب دخلية	٣٦٩	–	–			
–								
			٢٨١	–				٢٨١٢
–		الفائض القابل للتوزيع			–		العجز الجارى	

حساب العمليات الجارية (تابع)
عن السنة المالية المنتهية فى ـــــ

جنيه	جنيه	جنيه		الدليل المحاسبى	أرقام المقارنة جنيه
	-		العجز الجارى		
			فائض محتجز		
-			احتياطى قانونى	٢٢١	-
-			احتياطى يستثمر فى سندات حكومية	٢٢٢	-
-			احتياطى تمويل المشروعات		-
-			الاستثمارية والتجديدات والتوسعات	٢٢٣	
-			احتياطى عام	٢٢٤	-
-			احتياطى سداد مساهمة الحكومة	٢٢٥	-
-			احتياطى ارتفاع أسعار الأصول	٢٢٦	-
-			احتياطيات أخرى	٢٢٧	-
-	-		فائض مرحل	٢٢٨	-
			فائض موزع		
-			حصيلة العاملين	٢٦٤٣	-
-			حصيلة الدولة	٢٦٤١	-
-			حصة المساهمين	٢٦٤٢	-
-			حصص أخرى	٢٦٤٤	-
	-				
		-			

جنيه	جنيه	جنيه		الدليل المحاسبى	أرقام المقارنة جنيه
	-		الفائض القابل للتوزيع		-

مثال :

فيما يلي بعض الأرصدة المستخرجة من دفاتر إحدى شركات القطاع العام فى ٣٠ يونيو ١٩٨٥ وذلك بعض اجراء بعض التسويات الجردية :

الأرصدة المدينة :

١٨٥٠٠٠ جنيه أجور نقدية ، ٣٦٠٠٠ جنيه مزايا عينية ، ٤٨٠٠٠ جنيه تأمينات اجتماعية ، ٣٥٠٠٠٠ جنيه مستلزمات سلعية ، ١٤٠٠٠٠ جنيه مستلزمات خدمية ، ٣٠٠٠ جنيه رسوم انتاج ، ٢٠٠٠ جنيه حصيلة الخزانة ، ١٤٠٠٠ جنيه اهلاك وسائل نقل وانتقال ، ٢٨٠٠٠ جنيه اهلاك نفقات ايرادية مؤجلة ، ٣٢٠٠٠ جنيه ايجارات فعلية ، ١٤٠٠٠ جنيه فوائد محلية ، ٢٣٠٠٠ جنيه فوائد خارجية ، ١٣٠٠٠ جنيه ديون معدومة ، ٣٠٠٠ جنيه تبرعات ، ١٦٠٠٠ جنيه تعويضات ، ٣٥٠٠٠ جنيه ضرائب عقارية ، ٨٠٠٠ جنيه ضرائب دخلية ، ٩٥٠٠٠ جنيه مشتريات بضائع بغرض البيع ، ٤٠٠٠ جنيه غرامات .

الأرصدة الدائنة :

٨٩٥٠٠٠ جنيه صافى مبيعات انتاج تام ، ١٢٥٠٠٠ جنيه اعانات انتاج ، ٦٥٠٠٠ جنيه اعانات تصدير ، ١٨٥٠٠ جنيه ايرادات أوراق مالية ، ٩٠٠٠ جنيه أرباح رأسمالية ، ١٩٠٠٠ جنيه فوائد دائنة ، ٢٢٠٠٠٠ جنيه صافى مبيعات بضائع بغرض البيع ، ٢٣٩٠٠٠ جنيه مشغولات داخلية تامة بالتكلفة

فإذا علمت أن :

١ ــ الأجور النقدية لم تتضمن مبلغ ٥٠٠٠ جنيه أجور الأسبوع الأخير من شهر يونيو ١٩٨٥ ، وتتمثل الاستقطاعات من هذه الأجور : ٤٠٠ جنيه ضريبة كسب عمل ، ٣٠٠ جنيه اشتراكات نقابية ، ٣٠٠ جنيه

حصة العاملين فى التأمينات والادخار . كما تبلغ التأمينات الاجتماعية التى تتحملها الوحدة عن أجور هذا الأسبوع ٥٠٠ جنيه .

٢ ــ لم تتضمن المزايا العينية فاتورة مشتريات اغذية موزعة على العاملين قيمتها ٨٠٠٠ جنيه وتقضى سياسة الشركة بان يتحمل العاملين بنصف قيمة الأغذية الموزعة وتتحمل الشركة بقيمة النصف الآخر .

٣ ــ أوضحت تحليلات تكلفة المستلزمات السلعية ، أن الرسوم الجمركية على مخزون أول المدة من المستلزمات السلعية ١٥٠٠٠ جنيه وعلى مشتريات المستلزمات السلعية خلال العام مبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه ونصيب مخزون آخر المدة من الرسوم الجمركية يبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه .

٤ ــ تتكون أصول الشركة والمملوكة لها من العناصر التالية :

٢١٠٠٠٠ جنيه وسائل نقل وانتقال .

٨٠٠٠٠٠ جنيه مبانى وانشاءات .

٢٠٠٠٠٠ جنيه أثاث ومعدات مكاتب .

١٥٠٠٠٠٠ جنيه آلات ومعدات .

وبتحليل سجل الآلات ، اتضح أن الآلات تتكون من ثلاثة مجموعات على النحو التالى :

المجموعة الأولى :

آلات مشتراه جديدة بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنيه من خمسة سنوات ويبلغ نصيبها من مخصص الاهلاك ٢٧٠٠٠٠ جنيه ، وقد استخدمت هذا العام بصورة منتظمة فى المدة من أول يوليو ١٩٨٤ وحتى نهاية شهر ديسمبر ١٩٨٤ وردية واحدة ثم عملت لثلاث ورديات من أول يناير ١٩٨٥ وحتى آخر مايو ١٩٨٥ حيث أدخلت الى ورشة الاصلاح لاجراء العمرة الدورية لها حيث ظلت بالورشة حتى تاريخ نهاية السنة المالية .

المجموعة الثانية :

آلات مشتراه مستعملة من السوق المحلى بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه من ثلاث سنوات ويبلغ نصيبها من مخصص الاهلاك ٢٣٠٠٠٠ جنيه ، وقد استخدمت هذا العام بصفة منتظمة فى النصف الأول من العام بمعدل وردية واحدة ثم توقفت بقية العام .

المجموعة الثالثة :

آلات مشتراه جديدة من الخارج من عشرة سنوات ويبلغ نصيبها من مخصص اهلاك الآلات فى أول العام مبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه ، وقد استخدمت فى الانتاج بصفة منتظمة خلال العام ورديتين .

فإذا اتضح أن معدلات الاهلاك الواردة بالنظام لأصول الشركة كانت كالآتى :

٥٪ مبانى وانشاءات ، ٦٪ أثاث ومعدات مكاتب ، ١٠٪ للآلات التى تعمل وردية واحدة ، ١٢٪ للآلات التى تعمل ورديتين ، ١٨٪ للآلات التى تعمل ثلاث ورديات .

٥ ــ تقدر القيمة الايجارية للمبانى بواقع سبعة أمثال الضريبة العقارية والتى بلغت ٢٠٠٠ عن العام الحالى .

٦ ــ يبلغ رأس المال المستثمر ٢٠٠٠٠٠٠ حنيه ، ويتضمن احتياطى مستثمر فى سندات حكومية ٥٠٠٠٠٠ جنيه ، ويبلغ معدل الفائدة المحدد بمعرفة وزارة المالية ٦٪ سنوياً .

٧ ــ تتضمن مبيعات انتاج تام مبلغ ٥٠٠٠ جنيه مصاريف نقل بضاعة محمله على العملاء علما بأن نقل البضاعة تم بواسطة سيارات الشركة .

٨ ــ بلغت تكلفة مخزون أول المدة من الانتاج غير التام ٨٠٠٠٠ جنيه ، وتكلفة مخزون آخر المدة من الانتاج غير التام ٦٠٠٠٠ جنيه .

٩ ــ اتضح أن مخزون الانتاج التام أول المدة بلغ ٥٠٠٠ وحدة ومتوسط سعر تكلفة الوحدة ٩ جنيه ومتوسط سعر البيع ١٢ جنيه للوحدة ، فى حين بلغ مخزون الانتاج التام آخر المدة ٧٥٠٠ وحدة ومتوسط سعر تكلفة الوحدة ١٠ جنيه ومتوسط سعر بيع الوحدة ١٥ جنيه .

وقد بلغت الزيادة فى مخزون البضائع بغرض البيع ١٥٠٠ وحدة ، وتكلفة الوحدة بلغت ٢٠ جنيه ومتوسط أسعار البيع خلال العام ٣٠ جنيه ، ولم يحدث تغير فى تكلفة الوحدة خلال العام عن متوسط العام السابق .

والمطلوب :

١ ــ اجراء القيود اللازمة لتسوية مفردات الاستخدامات والموارد .

٢ ــ تصوير حـ/العمليات الجارية عن السنة المنتهية فى ١٩٨٥/٦/٣٠ علما بأنه قد تقرر توزيع الفائض القابل للتوزيع على النحو التالى :

٥ ٪ احتياطى قانونى

٥ ٪ احتياطى يستثمر فى سندات حكومية

٥ ٪ احتياطى ارتفاع أسعار الأصول

٥ ٪ احتياطى تمويل توسيعات وتجديدات

١٠٪ من الباقى حصة الأشراف والرقابة

الباقى يوزع على العاملين والدولة (الملاك)

الحل :

أولا : التسويات الجردية :

١ ــ الأجور النقدية :

يتم اضافة الأجور النقدية المستحقة عن الأسبوع الأخير من العام على رصيد ميزان المراجعة وبذلك يصبح مجموع الأجور النقدية الذى سيقفل فى الحساب الختامى = ١٨٥٠٠٠ + ٥٠٠٠ = ١٩٠٠٠٠ جنيه . وكذلك يتم اضافة الاستقطاعات المرتبطة بتلك الأجور على الأرصدة المستخرجة من الدفاتر فى نهاية السنة المالية .

ومن ناحية أخرى يجب إضافة المبالغ التى ستتحملها الوحدة فى مقابل التأمينات الاجتماعية على الأرصدة المستخرجة فى نهاية العام من التأمينات الاجتماعية وتتمثل قيود التسوية فى هذه الحالة فيما يلى :

٥٠٠٠		من حـ/الأجور (حـ/٣١)
		٥٠٠٠ حـ/أجور نقدية (حـ/٣١١)
		الى مذكورين
	٤٠٠٠	حـ/مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة (حـ/٢٧٤)
		٤٠٠٠ حـ/أجور مستحقة (حـ/٢٧٤١)
	٧٠٠	حـ/دائنون متنوعون (حـ/٢٦٣)
		٤٠٠ حـ/مصلحة الضرائب (حـ/٢٦٣٢)
		٣٠٠ حـ/الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية (حـ/٢٦٣٥)
	٣٠٠	حـ/أرصدة دائنة أخرى (حـ/٢٧٣)
		٣٠٠ حـ/دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين . حـ/٢٧٣١)
		٣٠٠ حـ/نقابة العاملين
		إثبات صافى الأجور النقدية المستحقة عن الأسبوع الأخير من العام
٥٠٠		من حـ/الأجور (حـ/٣١)
		٥٠٠ حـ/مساهمة الوحدة فى التأمينات الاجتماعية (حـ/٣١٣)
	٥٠٠	الى حـ/دائنون متنوعون (حـ/٢٦٣)
		٥٠٠ حـ/الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية (حـ/٢٦٣٥)
		إثبات استحقاق حصة الوحدة فى التأمينات الاجتماعية

٢ ــ المزايا العينية :

بالنسبة للمزايا العينية ، يجب تسوية قيمة المزايا العينية المستخرجة من الدفاتر بقيمة فاتورة مشتريات الأغذية مع مراعاة القواعد السابق ذكرها بالنسبة للمزايا العينية . ويتخذ قيد التسوية فى هذه الحالة الشكل التالى :

٨٠٠٠		من حـ/الأجور (حـ/٣١)
		٨٠٠٠ حـ/مزايا عينية (حـ/٣١٢)
	٨٠٠٠	الى حـ/الموردون (حسب القطاع) (حـ/٢٦١)
		استحقاق فاتورة مشتريات اغذية للعاملين

٤٠٠٠ من حـ/أرصدة مدينة أخرى (حـ/١٧٢)

٤٠٠٠ الى حـ/الأجور (حـ/٣١)

٤٠٠٠ حـ/مزايا عينية (حـ/٣١٢)

اثبات اشتراك العاملين فى تكلفة المزايا العينية

---

٣ ـ المستلزمات السلعية :

لقد سبق وان أوضحنا عند دراسة المستلزمات السلعية كأحد مفردات الاستخدامات ، أن النظام المحاسبى الموحد ينص على فصل الرسوم الجمركية على المستلزمات السلعية المستوردة من الخارج عن ثمن شرائها وذلك لأغراض المحاسب القومى وتحديد القيمة المضافة.

وتطبيقا لتلك القواعد ، يتم تحديد مقدار الرسوم الجمركية على المستخدم من المستلزمات السلعية وتفصل فى حـ/مستقل يقفل فى الحساب الختامى ، على أن تظهر المستلزمات السلعية بتكلفة شرائها بدون الرسوم الجمركية .

البيان		
رصيد حـ/المستلزمات السلعية بالدفاتر		٣٥٠٠٠٠جنيه
تطرح : رسوم جمركية على المستخدم :		
نصيب مخزون أول المدة من الرسوم الجمركية	١٥٠٠٠ جنيه	
+ نصيب المشتريات من الرسوم الجمركية	٨٠٠٠٠ جنيه	
	٩٥٠٠٠ جنيه	
ـ نصيب مخزون آخر المدة من الرسوم الجمركية	٢٥٠٠٠ جنيه	
الرسوم الجمركية على المستخدم فى الانتاج		٧٠٠٠٠ جنيه
تكلفة المستلزمات السلعية بدون رسوم جمركية		٢٨٠٠٠٠ جنيه

وبعد التسوية الحسابية للرسوم الجمركية ، يتعين اجراء قيد التسوية على النحو التالى :

٧٠٠٠٠ من حـ/مصروفات تحويلية جارية (حـ/٣٥)

٧٠٠٠٠ حـ/ضرائب ورسوم سلعية (حـ/٣٥١)

٧٠٠٠٠ حـ/رسوم جمركية على المستخدم (حـ/٣٥١١)

٧٠٠٠٠ الى حـ/المستلزمات السلعية (حـ/٣٢)

فصل الرسوم الجمركية على المستخدم من المستلزمات

---

٤ ــ إهلاك الأصول الثابتة :

ا ــ اهلاك المبانى والانشاءات = ٨٠٠٠٠٠ × ٥٪ = ٤٠٠٠٠ جنيه

ب ــ اهلاك الأثاث ومعدات المكاتب

= ٢٠٠٠٠٠ × ٦٪ = ١٢٠٠٠ جنيه

جـ ــ اهلاك الآلات والمعدات :

ــ المجموعة الأولى :

اهلاك النصف الأول من العام = ٥٠٠٠٠٠ × ١٠٪ × $\frac{٦}{١٢}$ = ٢٥٠٠٠ جنيه

اهلاك النصف الثانى من العام = ٥٠٠٠٠٠ × ١٨٪ × $\frac{٦}{١٢}$ = ٤٥٠٠٠ جنيه

مجموع اهلاك المجموعة الأولى من الآلات = ٧٠٠٠٠ جنيه

ــ المجموعة الثانية :

اهلاك النصف الأول من العام =

٨٠٠٠٠٠ × ١٠٪ × $\frac{٦}{١٢}$ × ١٥٠٪ = ٦٠٠٠٠ جنيه

اهلاك النصف الثانى من العام (توقف) =

٨٠٠٠٠٠ × ١٠٪ × $\frac{٦}{١٢}$ × ١٥٠٪ × ٥٠٪ = ٣٠٠٠٠ جنيه

∴ مجموع اهلاك المجموعة الثانية من الآلات = ٩٠٠٠٠ جنيه

ــ **المجموعة الثالثة : (١٥٠٠٠٠٠ ــ ١٣٠٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠٠ جنيه)**

تعتبر هذه المجموعة مستهلكة دفتريا بالكامل حيث أن نصيبها من مخصص الاهلاك فى بداية العام بلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه وهو يعادل تكلفة الأصل . ولذلك نطبق قواعد النظام المحاسبى الموحد بصدد هذه المجموعة على النحو التالى :

الاهلاك السنوى للمجموعة الثالثة من الآلات =

٢٠٠٠٠٠ × ١٠٪ × ٥٠٪ = ١٠٠٠٠ جنيه

مع مراعاة أن هذا الاهلاك يرحل الى حـ/احتياطى ارتفاع أسعار الأصول الثابتة ولن يرحل الى حـ/مخصص الاهلاك .

ويتخذ قيد اثبات الاهلاك الشكل التالى :

٢٢٢٠٠٠		من حـ/مصروفات تحويلية جارية (حـ/٣٥)
		٤٠٠٠٠ حـ/اهلاك مبانى وانشاءات (حـ/٣٥٢٢)
		١٢٠٠٠ حـ/اهلاك أثاث ومعدات مكاتب (حـ/٣٥٢٦)
		١٧٠٠٠٠ حـ/اهلاك آلات ومعدات (حـ/٣٥٢٣)
		الى مذكورين
	٢١٢٠٠٠	حـ/مخصص الاهلاك (حـ/٢٣١)
		٤٠٠٠٠ حـ/مخصص اهلاك مبانى وانشاءات (حـ/٢٣١٢)
		١٢٠٠٠ حـ/مخصص اهلاك اثاث ومعدات مكاتب (حـ/ ٢٣١٦)
		١٦٠٠٠٠ حـ/مخصص اهلاك آلات ومعدات (حـ/٢٣١٣)
	١٠٠٠٠	حـ/احتياطيات (حـ/٢٢)
		١٠٠٠٠ حـ/احتياطى ارتفاع أسعار الاصول (حـ/٢٢٦)
		اثبات القسط السنوى لاهلاك الأصول الثابتة

٥ ــ فرق الايجار المحسوب :

القيمة الايجارية للمبانى المملوكة للشركة	١٤٠٠٠ حيه
(٢٠٠٠ جنيه × ٧)	
ـ اهلاك المبانى والانشاءات	٤٠٠٠٠ جنيه
فرق الايجار المحسوب	(٢٦٠٠٠) جنيه

ويجرى القيد التالى لاثبات تسوية فرق الايجار المحسوب :

٢٦٠٠٠		من حـ/فرق الايجار المحسوب (حـ/٤٤٧)
	٢٦٠٠٠	الى حـ/فرق الايجار المحسوب (حـ/٣٥٤)

٦ ــ فرق الفوائد المحسوبة :

رأس المال المستثمر	٢٠٠٠٠٠ جنيه
ـ استثمارات فى سندات حكومية	٥٠٠٠٠ جنيه
	١٥٠٠٠٠ حيه
ـ مبانى وانشاءات مملوكة	٨٠٠٠٠ جنيه
وعاء احتساب الفائدة	٧٠٠٠٠ جنيه

∴ الفوائد المحسوبة = ٧٠٠٠٠٠ × ٦٪ = ٤٢٠٠٠ جنيه

الفوائد الفعلية = ١٤٠٠٠ جنيه (محلية) + ٢٣٠٠٠ جنيه (خارجية)
= ٣٧٠٠٠ جنيه

∴ فرق الفوائد المحسوبة = الفوائد المحسوبة ــ الفوائد الفعلية
= ٤٢٠٠٠ − ٣٧٠٠٠ = ٥٠٠٠ جنيه

ويكون قيد التسوية على النحو التالى :

٥٠٠٠ من حـ/فرق الفوائد المحسوبة (استخدامات) (حـ/٣٥٧)
٥٠٠٠ الى حـ/فرق الفوائد المحسوبة (موارد) (حـ/٤٤٨)

٧ ـ تسوية صافى مبيعات انتاج تام :

يتطلب النظام المحاسبى الموحد اظهار صافى المبيعات بعد استبعاد كل من المرتجعات والمردودات والخصم المسموح به وأية مصاريف للنقل سيتحملها العميل ، ولذلك يتم استنزال مقدار مصاريف النقل من رقم صافى المبيعات من الانتاج التام مع ترحيلها الى حـ/خدمات مباعة حيث أن النقل قد تم بواسطة سيارات الشركة . ويكون قيد التسوية على النحو التالى :

٥٠٠٠ من حـ/صافى مبيعات انتاج تام (حـ/٤١١)
٥٠٠٠ حـ/نقل انتاج تام (حـ/٤١١١١٥)
٥٠٠٠ الى حـ/خدمات مباعة (حـ/٤١٧)

---

٨ ـ التغير فى مخزون انتاج غير تام :

تكلفة مخزون انتاج عير تام آحر المدة = ٦٠٠٠٠ جنيه
– تكلمة محزون انتاج عير تام أول المدة = ٨٠٠٠٠ جنيه

التعير ى محزون انتاح غير تام بالتكلفة (نقص) = (٢٠٠٠٠) جنيه

وتكون قيود التسوية كالآتى :

٨٠٠٠٠ من حـ/تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة (حـ/٤١٤)
٨٠٠٠٠ الى حـ/انتاج غير تام (حـ/١٣٢١)
اقفال مخزون أول المدة من الانتاج غير التام

٦٠٠٠٠ من حـ/انتاج غير تام (حـ/١٣٢١)
٦٠٠٠٠ الى حـ/تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة (حـ/٤١٤)
اثبات مخزون آخر المدة من الانتاج غير التام

---

٩ — التغير فى مخزون الانتاج التام والبضائع بغرض البيع :

مخزون الانتاج التام :

ا — التغير فى مخزون الانتاج التام بالتكلفة ويتحدد كالآتى :

تكلفة مخزون الانتاج التام آخر المدة = ٧٥٠٠ × ١٠ = ٧٥٠٠٠ جنيه

تكلفة مخزون الانتاج التام أول المدة = ٥٠٠٠ × ٩ = ٤٥٠٠٠ جنيه

تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة ٣٠٠٠٠ جنيه

ب — فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام ، ويتحدد كالآتى :

فرق تقويم مخزون آخر المدة = ٧٥٠٠ (١٥ — ١٠) = ٣٧٥٠٠ جنيه

فرق تقويم مخزون أول المدة = ٥٠٠٠ (١٢ — ٩) = ١٥٠٠٠ جنيه

فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام ٢٢٥٠٠ جنيه

وتتخذ قيود التسوية لاثبات التغير وفرق تقويم التغير لمخزون الانتاج التام الشكل التالى :

٤٥٠٠٠		من حـ/تغير مخزون الانتاج التام بالتكلفة (حـ/٤١٢)
	٤٥٠٠٠	الى حـ/انتاج تام (حـ/١٣٣)
		اقفال مخزون أول المدة من الانتاج التام
٧٥٠٠٠		من حـ/انتاج تام (حـ/١٣٣)
	٧٥٠٠٠	الى حـ/تغير مخزون الانتاج التام بالتكلفة (حـ/٤١٢)
		اثبات مخزون آخر المدة من الانتاج التام بالتكلفة
٢٢٥٠٠		من حـ/فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام (حـ/٣٥٨)
	٢٢٥٠٠	الى حـ/فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام (حـ/٤١٣)

مخزون بضائع بغرض البيع :

ا ـــ تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة ويتم احتسابه كالآتى :

عدد وحدات الزيادة فى مخزون البضائع بغرض البيع × سعر تكلفة الوحدة = ١٥٠٠ وحدة × ٢٠ = ٣٠٠٠٠ جنيه

ب ـــ فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع بغرض البيع

١٥٠٠ وحدة (٣٠ ـــ ٢٠) = ١٥٠٠٠ جنيه

وتتخذ قيود التسوية لاثبات التغير فى المخزون من البضائع بغرض البيع وفرق تقويم هذا التغير نفس الصورة السابق عرضها عند اثبات التغير فى مخزون الانتاج التام بالتكلفة وفرق تقويم هذا التغير .

وبعد اجراء التسويات الجردية واجراء القيود اللازمة لاثباتها دفتريا ، يتم اجراء قيود الاقفال اللازمة حيث يتم اقفال عناصر الاستخدامات والموارد ـــ بعد تعديل ارصدتها بالتسويات ـــ فى الحساب الختامى (حـ/العمليات الجارية) ، حيث يجعل حـ/العمليات الجارية مدينا وجميع حسابات الاستخدامات دائنة ، والعكس حيث يجعل حـ/العمليات الجارية دائنا وجميع حسابات الموارد مدينة .

ثانياً : إعداد حـ/العمليات الجارية :

بعد اجراء قيود التسويات الجردية اللازمة ـــ والتى ستؤثر بلا شك على مفردات الاستخدامات والموارد ـــ لغرض تحديد نتيجة أعمال الوحدة بطريقة سليمة وتتمشى مع القواعد المحاسبية المتعارف عليها ومتطلبات النظام المحاسبى الموحد ، وبعد اجراء قيود الاقفال الضرورية والتى يتعين اجراؤها فى نهاية السنة المالية ، يمكن اعداد حـ/العمليات الجارية وفقا للنموذج الوارد بالنظام المحاسبى الموحد والسابق الاشارة اليه . وسوف يتخذ حـ/العمليات الجارية الشكل التالى :

استخدامات

البيان	تفصيلي	إجمالي
الأجور :		
أجور نقدية	١٩٠٠٠٠	
مزايا عينية	٤٠٠٠٠	
تأمينات اجتماعية	٤٨٥٠٠	
		٢٧٨٥٠٠
المصروفات العامة :		
مستلزمات سلعية	٢٨٠٠٠٠	
مستلزمات خدمية	١٤٠٠٠٠	
مشتريات بغرض البيع	٩٥٠٠٠	
		٥١٥٠٠٠
مصروفات تحويلية جارية :		
الضرائب والرسوم السلعية :		
رسوم جمركية على المستخدم	٧٠٠٠٠	
رسوم انتاج	٣٠٠٠	
حصيلة الخزانة	٢٠٠٠	
		٧٥٠٠٠
الاهلاك :		
مبانى وانشاءات	٤٠٠٠٠	
آلات ومعدات	١٧٠٠٠٠	
وسائل نقل ومعدات	١٤٠٠٠	
أثاث ومعدات مكاتب	١٢٠٠٠	
نفقات ايرادية مؤجلة	٢٨٠٠٠	
		٢٦٤٠٠٠
الايجارات الفعلية	٣٢٠٠٠	
فرق الايجار المحسوب	(٢٦٠٠٠)	
		٦٠٠٠

موارد

البيان	تفصيلي	إجمالي
ايرادات النشاط الجارى :		
الانتاج بسعر البيع		
صافى مبيعات انتاج تام	٨٩٠٠٠٠	
تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة	٣٠٠٠٠	
فرق تقويم التغير فى مخزون انتاج تام	٢٢٥٠٠	
		٩٤٢٥٠٠
تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة	(٢٠٠٠٠)	
مشغولات داخلية تامة بالتكلفة	٢٣٩٠٠٠	
ايرادات تشغيل للغير	-	
خدمات مباعة	٥٠٠٠	
		٢٢٤٠٠٠
بضائع بغرض البيع :		
صافى مبيعات	٢٢٠٠٠٠	
تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة	٣٠٠٠٠	
فرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع	١٥٠٠٠	
		٢٦٥٠٠٠
اعانات		
إعانات انتاج	١٢٥٠٠٠	
اعانات تصدير	٦٥٠٠٠	
		١٩٠٠٠٠

		الفوائد :			
	١٤٠٠٠	المحلية			
	٢٣٠٠٠	الخارجية			
	٥٠٠٠	فرق الفوائد المحسوبة			
٤٢٠٠٠					
	٢٢٥٠٠	فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام			
	١٥٠٠٠	فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع بغرض البيع			
٣٧٥٠٠					
٤٠٣٥٠٠		فائض العمليات الجارية			
١٦٢١٥٠٠			١٦٢١٥٠٠		
		تحويلات جارية تخصيصية :	٤٠٣٥٠٠		فائض العمليات الجارية
	٣٠٠٠	تبرعات	١٨٥٠٠		ايرادات أوراق مالية
	٢٠٠٠٠	تعويضات وغرامات			ايرادات تحويلية :
	١٣٠٠٠	ديون معدومة			
	٣٥٠٠٠	ضرائب عقارية		١٩٠٠٠	فوائد دائنة
	٨٠٠٠	ضرائب دخلية		٩٠٠٠	أرباح رأسمالية
٧٩٠٠٠				(٢٦٠٠٠)	فرق الايجار المحسوب
٣٥٠٠٠٠		الفائض القابل للتوزيع	٧٠٠٠	٥٠٠٠	فرق الفوائد المحسوبة
٤٢٩٠٠٠			٤٢٩٠٠٠		
		فائض محتجز :	٣٥٠٠٠٠		الفائض القابل للتوزيع
	١٧٥٠٠	احتياطى قانونى			
	١٧٥٠٠	احتياطى يستثمر فى سندات حكومية			
	١٧٥٠٠	احتياطى تمويل توسعات وتجديدات			
	١٧٥٠٠	احتياطى ارتفاع أسعار الأصول			
٧٠٠٠٠					

		البيان		
		فائض موزع :		
		حصة العاملين	٦٣٢٥٠	
		حصة الدولة	١٨٩٧٥٠	
		حصة الاشراف والرقابة	٢٧٠٠٠	
				٢٨٠٠٠٠
	٣٥٠٠٠٠			٣٥٠٠٠٠

ملاحظات على الحل :

١ — لم تتضمن الاجابة على هذا المثال اجراء قيود الاقفال ، حيث أنه من السهل استخراجها وخاصة بعد اعداد حـ/العمليات الجارية ، حيث تجعل مفردات الجانب المدين من هذا الحساب (الاستخدامات) دائنة وحـ/العمليات الجارية مدينا ، وجميع مفردات الجانب الدائن من هذا الحساب (الموارد) مدينة وحـ/العمليات الجارية دائنا مع مراعاة ان من بين هذه المفردات بعض عناصر التسويات التى تم احتسابها مثل التغير وفرق تقويم التغير فى المخزون وفرق الايجار المحسوب وفرق الفوائد المحسوبة . وكذلك نلاحظ أن قيود الاقفال لن تتأثر بمراحل اعداد حـ/العمليات الجارية ، فسنجد أن هناك قيدان أحدهما لاقفال العناصر المدينة والآخر لاقفال العناصر الدائنة بغض النظر عن مرحلة اقفالها فى حـ/العمليات الجارية .

— من الملاحظ أن فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام وفرق تقويم التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع ثم الغاء أثرهما على نتائج الأعمال فى المرحلة الأولى من حـ/العمليات الجارية ، لارتباطهما باظهار فائض (عجز) العمليات الجارية . أما فرق الايجار المحسوب وفرق الفوائد المحسوبة تم الغاء أثرهما على نتائج الأعمال فى المرحلة الثانية من حـ/العمليات الجارية .

٣ ــ يتعين اظهار أرقام الحسابات الواردة بالدليل المحاسبى لعناصر الاستخدامات والموارد بحـ/العمليات الجارية ، ولكننا عند حل هذا المثال لم نوردها لأننا سبق وأن ذكرناها عند استعراض نموذج حـ/العمليات الجارية كما ورد بالنظام المحاسبى الموحد .

٤ ــ هناك بعض المفردات التى وردت فى هذا المثال ولكنها لم تستخدم مثل عناصر الأصول والخصوم ، وذلك لأننا بصدد حـ/العمليات الجارية ، فى حين أن تلك المفردات تمثل مكونات قائمة المركز المالى (الميزانية) .

٥ ــ من الملاحظ أننا لم نحتسب اهلاك لوسائل النقل والانتقال وكذلك اهلاك النفقات الايرادية المؤجلة ، لأنها قد تمت قبل استخراج الأرصدة الواردة فى بداية المثال . ومن ثم فقد اكتفينا باقفالها فى حـ/العمليات الجارية مع باقى اهلاكات الأصول الثابتة .

٦ ــ عند احتساب اهلاك الآلات ، تم احتساب اهلاك الآلات المستهلكة دفتريا ومازالت تعمل بالانتاج على أساس معدل الاهلاك للوردية الواحدة بغض النظر عن عدد الورديات التى تستخدم فيها الآلات فعلا وذلك تطبيقا لقواعد النظام المحاسبى الموحد .

الفصل الثانى

الميزانية

لقد سبق وأن أوضحنا أن من بين الحسابات والقوائم الختامية التى يتعين على الوحدة اعدادها ، الميزانية . وتظهر الميزانية المركز المالى للوحدة فى تاريخ معين — تاريخ اعدادها — وذلك من خلال الافصاح عن مصادر التمويل (الداخلية والخارجية) وأوجه استخدامات أموال الوحدة . ولقد أطلق على مصادر التمويل لفظ الخصوم وعلى أوجه الاستخدام لفظ الأصول ، وتعد هذه القائمة بعد اعداد قوائم نتيجة الأعمال (حـ/العمليات الجارية ، وحـ/الانتاج والمتاجرة وحـ/الأرباح والخسائر) . واقفال عناصر الاستخدامات والموارد .

ولقد استعرضنا فى الباب السابق أنواع الأصول والخصوم فى شركات القطاع العام ، والقواعد التى أوردها النظام المحاسبى الموحد لمعالجة كل منها . ولذلك يجدر بنا فى هذا الفصل أن نستعرض الخصائص المميزة لتلك القائمة والقواعد التى أوردها النظام المحاسبى الموحد بصدد اعدادها مع التعرف على النموذج الذى أورده النظام للميزانية والذى يعتبر أحد العناصر الملزمة فى تطبيق النظام المحاسبى الموحد .

ويمكن تلخيص أهم الخصائص المميزة للميزانية فى وحدات القطاع العام ومايرتبط بها من قواعد فيما يلى :

١ — **من حيث التبويب** : لم يستخدم النظام المحاسبى الموحد التبويب التقليدى لعناصر الأصول (ثابت ، متداول) ، وعناصر الخصوم (حقوق ملكية والتزامات خارجية) ، ولكن استحدث النظام تبويبا معينا يخدم أهداف المحاسب القومى بجانب أهداف محاسب الوحدة ، فالتبويب المستخدم لعناصر الأصول اعتمد على المفهوم الاقتصادى لتلك المفردات ، فيبدأ بالأصول الثابتة مع التفرقة بين الأصول المهيأة للاستعمال وتلك التى مازالت تحت الاعداد والتهيئة وأطلق على الثانية لفظ مشروعات تحت

التنفيذ . ثم قام بعد ذلك بسرد الأنواع الأخرى من الأصول حسب درجة سيولتها فبدأ بالمخزون فالاقراض طويل الأجل ثم الاستثمارات المالية ثم المدينون والحسابات المدينة المختلفة وأخيرا النقدية سواء بالخزينة أو لدى البنوك .

أما جانب الخصوم فلقد اتبع النظام المحاسبى الموحد طريقة لتبويب تلك المفردات تتمشى الى حد ما مع القواعد التقليدية المتعارف عليها ، مع اظهار المخصصات ضمن الخصوم كأحد مصادر التمويل الذاتية كالاحتياطيات . ويرجع ذلك الى نظرة النظام المحاسبى الى الخصوم على أنها مصادر للتمويل سواء من خلال المصادر الذاتية والداخلية (رأس مال واحتياطيات ومخصصات) أو المصادر الخارجية (القروض طويلة الأجل وقصيرة الأجل والبنوك الدائنة والدائنون والحسابات الدائنة الأخرى) .

٢ ــ **اختفاء** بعض الحسابات التقليدية والتى تمثل بعض مفردات الأصول فى ميزانيات شركات القطاع الخاص ، ومن أمثلة تلك الحسابات الأصول الثابتة غير الملموسة (شهرة المحل مثلا) فلم يعد هناك حاجة الى وجود حسابات لشهرة المحل فى شركات القطاع العام حيث انها تدل على تحقيق أرباح غير عادية والتى لم يعد لها مغزى فى وحدات القطاع العام .

وكذلك من الحسابات لم ترد فى نموذج الميزانية الوارد بالنظام المحاسبى الموحد الحسابات النظامية ، حيث يستخدم بدلا منها الملاحظات بالميزانية .

٣ ــ **استحدث** نموذج الميزانية الوارد بالنظام المحاسبى الموحد بعض الحسابات مثل : أقراض طويل الأجل ومشروعات تحت التنفيذ ، مساهمة الحكومة (تسدد) ، وهذه الحسابات تعبر عن الطبيعة المميزة للفكر المحاسبى السائد فى وحدات القطاع العام ، والذى يعمل على الربط بين حسابات الوحدة وحسابات الدخل القومى وضرورة تحديد التكوين الرأسمالى الاجمالى .

٤ ــ **من حيث العرض** : نلاحظ أن نموذج الميزانية أوضح أن المخصصات بجميع أنواعها تظهر فى جانب الخصوم فى الميزانية كأحد مصادر التمويل ، ولا يتم طرحها من الأصول المرتبطة بها كما كان متبعا من قبل .

٥ ــ **من حيث اجراء المقاصة** بين بعض المفردات المدينة وبعض المفردات الدائنة ، نص النظام على عدم جواز ذلك الأجراء ، فلا يجوز اجراء مقاصة بين الأرصدة المدينة لحسابات العملاء والأرصدة الدائنة لحسابات العملاء ، أو بين الأرصدة الدائنة لحسابات الموردين والأرصدة المدينة لحسابات الموردين ، مع ضرورة اظهار الرصيد العادى فى الجانب الصحيح ، مع بيان الرصيد الشاذ فى الجانب العكسى تحت نفس الاسم والرقم كما هو وارد بالدليل المحاسبى .

٦ ــ **من حيث الافصاح** ، تضمن النظام المحاسبى الموحد بعض القواعد التى تختلف الى حد كبير عن قواعد الافصاح المتعارف عليها ، ومن تلك القواعد أن النظام المحاسبى لايفرق بين الاستثمارات المالية فى شركات تابعة وبين الاستثمارات بغرض الحصول على عائد حيث خصص لهما حساب واحد فى الميزانية (حـ/استثمارات مالية) لان الاستثمارات تمثل أحد الأصول التى ترتب حقوقا مالية للوحدة ، وهذا يختلف عن قواعد الافصاح المتعارف عليها والتى تنص على ضرورة الفصل بين الاستثمارات فى الشركات التابعة والاستثمارات العادية حيث تدرج الأولى ضمن الأصول الثابتة للوحدة فى حين أن الثانية تدرج ضمن الأصول المتداولة . ومن ناحية أخرى ينص النظام المحاسبى الموحد على ضرورة الافصاح عن الاعتمادات المستندية حسب الغرض منها ، ومن ثم يتم الفصل بين الاعتمادات المستندية لشراء أصول ثابتة والاعتمادات المستندية لشراء بضائع ، حيث تدرج الأولى ضمن الأصول الثابتة (مشروعات تحت التنفيذ) ، وتدرج الثانية ضمن حسابات المخزون .

٧ ــ **من حيث الالزام** ، يعتبر النموذج الوارد بالنظام المحاسبى الموحد للميزانية ، النمط الذى يستخدم لاعداد تلك القائمة وعلى الوحدة الالتزام بما جاء به

ضمانا للافصاح السليم وتحقيقا لأغراض المرجوه من اعداد تلك القائمة سواء على المستوى القومى أو مستوى الوحدة . ومن النقاط الواجب ملاحظتها فى النموذج الوارد بالنظام للميزانية ، أنه يتضمن خانة لأرقام الحسابات وفقا للدليل المحاسبى ، وكذلك أرقام المقارنة عن العام الماضى .

وبعد أن استعرضنا الخصائص المميزة لقائمة المركز المالى للوحدة (الميزانية) والقواعد التى تقوم عليها تلك الخصائص ، يجدر بنا أن نورد على الصفحات التالية نموذجا للميزانية كما ورد بالنظام المحاسبى الموحد ، يتخذ كمرشد عند اعداد تلك القائمة .

وفيما يلى الميزانية طبقا للنموذج الوارد بالنظام المحاسبى الموحد :

الميزانية

في ....

جنيه	جنيه	جنيه		الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة جنيه
			الأصول		
	–		أراضي	١١١	
	–		مباني وإنشاءات ومرافق وطرق	١١٢	–
	–		آلات ومعدات	١١٣	–
	–		وسائل نقل وانتقال	١١٤	–
	–		عدد وأدوات	١١٥	–
	–		أثاث ومعدات مكاتب	١١٦	–
	–		الثروة الحيوانية والمائية	١١٧	–
–	—		نفقات إيرادية مؤجلة	١١٨	–
			مشروعات تحت التنفيذ		
	–		تكوين سلعي	١٢١	–
	–		انفاق استثماري	١٢٢	–
–	—				

جنيه	جنيه	جنيه		الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة جنيه
			رأس المال		
		–	رأس مال مملوك	٢١١	
		–	مساهمة الحكومة (تسدد)	٢١٢	
	–	—			
			الاحتياطيات والفائض المرحل		
		–	احتياطي قانوني	٢٢١	
		–	احتياطي يستثمر في سندات حكومية	٢٢٢	
		–	احتياطي تمويل المشروعات الاستثمارية للتجديدات والتوسعات	٢٢٣	
		–	احتياطي عام	٢٢٤	
		–	احتياطي سداد مساهمة الحكومة	٢٢٥	
		–	احتياطي ارتفاع أسعار الأصول	٢٢٦	
		–	احتياطيات أخرى	٢٢٧	
		–	فائض مرحل	٢٢٨	
		—			

تابع الميزانية

جنيه	جنيه	جنيه		الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة جنيه
			المخزون		
		—	خامات	١٣١١	—
		—	وقود	١٣١٢	—
		—	قطع غيار ومهمات	١٣١٣	—
		—	مواد تعبئة وتغليف	١٣١٤	—
		—	مخلفات	١٣١٥	—
		—	إنتاج غير تام وأعمال تحت التنفيذ	١٣٢	—
		—	إنتاج تام	١٣٣	—
		—	بضائع لدى الغير	١٣٤	—
		—	بضائع بغرض البيع	١٣٥	—
		—	اعتمادات مستندية لشراء بضائع	١٣٦	—
—	—	——			——
			اقراض طويل الاجل		
		—	إقراض محلى طويل الأجل	١٤١	—
		—	إقراض للخارج طويل الأجل	١٤٢	
	—	——			

	جنيه	جنيه	جنيه	الدليل المحاسبي	أرقام المقارنة جنيه
المخصصات					
مخصص الاهلاك	—			٢٣١	
مخصص الضرائب المتنازع عليها	—			٢٣٢	
مخصص الديون المشكوك فى	—			٢٣٣	
تحصيلها	—				
مخصصات أخرى	—			٢٣٤	
	——	—			
قروض طويلة الأجل					
قروض محلية طويلة الأجل	—			٢٤١	
قروض خارجية طويلة الأجل	—			٢٤٢	
	——	—			
		—	—		
بنوك دائنة					
سحب على المكشوف	—			٢٥١	—
قروض قصيرة الأجل بضمان	—			٢٥٢	—
جارى دائن مقابل	—			٢٥٣	—
اعتمادات مستندية	——	—			

تابع: الميزانية

			رقم الحساب	
—		ماقبله		—
		استثمارات مالية		
	—	استثمارات فى سندات حكومية	١٥١	—
	—	استثمارات فى أوراق مالية	١٥٢	—
	—	استثمارات أجنبية	١٥٣	—
—	——			
		مدينون		
	—	عملاء	١٦١	—
	—	أوراق قبض	١٦٢	—
	—	مدينون متنوعون	١٦٣	—
—	——			
		حسابات مدينة مختلفة		
	—	مدينون مختلفون	١٧١	—
	—	أرصدة مدينة أخرى	١٧٢	—
	—	إيرادات جارية وتخصيصية	١٧٣	—
—	——	مستحقة		

				رقم الحساب	
	—		ماقبله		—
			دائنون		
		—	موردون	٢٦١	—
		—	أوراق دفع	٢٦٢	—
		—	دائنون متنوعون	٢٦٣	—
		—	دائنو التوريهات	٢٦٤	—
	—	——			
			حسابات دائنة مختلفة		
		—	دائنون مختلفون	٢٧٢	—
		—	أرصدة دائنة أخرى	٢٧٣	—
		—	مصروفات جارية وتخصيصية	٢٧٤	—
	—	——	مستحقة		
	—				

تابع الميزانية

			نقدية بالبنوك والصندوق							
		–	بنك حساب جارى	١٨٢	–					
		–	بنك ودائع لأجل أو بأخطار سابق	١٨٣	–					
		–	نقدية بالصندوق	١٨١	–					
	–									
	–		العجز المرحل		–					
–					–					
–					–					–

أسئلة وتمارين
على
الباب الرابع

أولاً : الأسئلة :

١ - هل توافق أو لا توافق على العبارات التالية مع إبداء السبب باختصار:

أ - لم يستخدم النظام المحاسبي الموحد التبويب التقليدي لعناصر الأصول وعناصر الخصوم عند إعداد الميزانية.

ب - نص النظام المحاسبي الموحد على ضرورة إعداد مجموعة من الحسابات والقوائم الختامية تتضمن نوعين، الأول منها يمثل الحسابات والقوائم الختامية التقليدية، والثاني يمثل مجموعة من الحسابات والقوائم الختامية المستحدثة.

جـ - يهدف حـ/ العمليات الجارية توفير قدر من المعلومات لخدمة كل من محاسب الوحدة وأهداف المحاسب القومي.

د - تستهدف المرحلة الأولى من حـ/ العمليات الجارية بيان الفائض القابل للتوزيع (أو العجز الجاري) وتستهدف المرحلة الثانية من حـ/ العمليات الجارية بيان فائض أو عجز العمليات الجارية.

هـ - لقد تضمن النظام المحاسبي الموحد بعض القواعد الخاصة بإعداد الميزانية والإفصاح عن المركز الحالي والتي تختلف إلى حد كبير عن قواعد الإفصاح المتعارف عليها.

و - استحدث نموذج الميزانية الوارد بالنظام المحاسبي الموحد، بعض الحسابات التي تعبر عن الطبيعة المميزة للفكر المحاسبي السائد في وحدات القطاع العام.

٢ ـ «على الرغم من اختلاف عدد ومكونات الحسابات والقوائم الختامية وفقاً للنظام المحاسبي الموحد، فإن إعداد تلك الحسابات والقوائم يتطلب تطبيق نفس القواعد والمبادىء المحاسبية المتعارف عليها والتي تطبق في وحدات القطاع الخاص».

علق على هذه العبارة.

٣ ـ «إن الربط بين حسابات الوحدة في نهاية الفترة وحسابات الدخل القومي يتم من خلال مجموعة من الحسابات والقوائم الختامية نص على ضرورة إعدادها النظام المحاسبي الموحد».

اشرح هذه العبارة مبنياً طبيعة هذه الحسابات والقوائم، وكيفية إعدادها وأهم ما تتضمنه من قواعد الإفصاح بغية الربط بين حسابات الوحدة وحسابات الدخل القومي.

ثانياً : التمارين :

التمرين الأول :

فيما يلى بعض البيانات المستخرجة من سجلات احدى شركات القطاع العام عن السنة المنتهية فى ١٩٨٥/٦/٣٠ .

فائض العمليات الجارية	؟
ايجارات دائنة	١٧٠٠٠ جنيه
عوائد المبانى	٦٠٠ جنيه
ايرادات متنوعة	٩٠٠٠ جنيه
الفائض القابل للتوزيع	١٢٧٠٠٠ جنيه
خسائر رأسمالية	٦٠٠٠ جنيه
ديون معدومة	٣٠٠٠ جنيه

فإذا علمت أن :

١ ـــ تبلغ قيمة الأراضى والمبانى المملوكة للشركة ٣٠٠٠٠٠ جنيه (قيمة الأراضى ١٠٠٠٠٠ جنيه) ويحتسب اهلاك المبانى بمعدل ٨٪ ، وتبلغ نسبة العوائد ١٠٪ سنويا .

٢ ـــ يبلغ رأس المال المملوك ١٢٠٠٠٠٠ ، الأحتياطيات ٤٨٠٠٠٠ (تتضمن احتياطى شراء سندات حكومية ١٨٠٠٠٠ جنيه) والفائض غير الموزع ١٠٠٠٠٠ جنيه والمخصصات ٢١٠٠٠٠ جنيه ، والقروض طويلة الأجل ٤٦٠٠٠٠ جنيه ، والتسهيلات الائتمانية تمويل التوسعات ٧٠٠٠٠ جنيه ، والقروض قصيرة الأجل ١٦٠٠٠ جنيه . علما بأن معدل الفائدة المحدد بمعرفة وزارة المالية ٥٪ .

٣ ـــ بلغت قيمة الايجارات الفعلية المدفوعة ١١٠٠٠ جنيه ، والفوائد الفعلية المدفوعة ١٠٠٠٠٠ جنيه .

٤ ــ بلغ مخزون آخر المدة من الانتاج التام ٣٠٠٠٠ وحدة ، (متوسط تكلفة الوحدة ١٠ جنيه) ومخزون آخر المدة من الانتاج التام ٢٠٠٠٠ وحدة (متوسط تكلفة الوحدة ١٥ جنيه) ويبلغ متوسط سعر البيع أول وآخر المدة ٢٥ جنيه ، وبلغت قيمة المستلزمات السلعية ١٠٠٠٠٠ جنيه .

والمطلوب :

لتصوير المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية فى ١٩٨٥/٦/٣٠ .

التمرين الثانى :

فيما يلى الأرصدة المستخرجة من سجلات احدى شركات القطاع العام فى ١٩٨٥/٦/٣٠ .

أولا : الاستخدامات بالجنيهات :

١١٠٠٠٠ أجور نقدية ــ ١٠٠٠٠ مزايا عينية ، ٤٠٠٠ تأمينات اجتماعية ، ٤٠٠٠ رسوم انتاج ، ٤٠٠٠ اهلاك مبانى ، ٢٠٦٠٠٠ مستلزمات سلعية ، ٤٠٠٠٠ مستلزمات خدمية ، ١٦٠٠٠٠ اهلاك آلات ، ١٢٠٠٠ ايجارات فعلية ، ٨٠٠٠ فوائد محلية ، ١٦٠٠٠ فوائد خارجية ، ٢٠٠٠ تبرعات ، ٢٤٠٠٠ خسائر رأسمالية ، ٥٠٠٠ تعويضات وغرامات ، ٢٥٠٠٠ ضرائب عقارية ، ٣٠٠٠ مصروفات سنوات سابقة .

ثانيا : الموارد بالجنيهات :

١٠٠٠٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام ، ١٢٠٠٠ اعانات تصدير ، ٦٠٠٠ ايرادات أوراق مالية ، ٨٠٠٠ اعانات انتاج ، ٣٠٠٠٠ فوائد دائنة ، ٨٠٠٠ ايجار دائن ، ٢٠٠٠ ايرادات سنوات سابقة ، ٢٠٠٠ أرباح رأسمالية .

فإذا علمت ان :

١ ــ بلغت الرسوم الجمركية على مخزون أول المدة من الانتاج التام ١٢٠٠٠

جنيه ، ورسوم الواردات ١٨٠٠٠ جنيه ، بينما بلغت الرسوم على مخزون آخر المدة ٢٤٠٠٠ جنيه .

٢ ـــ تبلغ القيمة الايجارية للعقار المملوك والتى تزاول الشركة فيه أعمالها ٣٨٠٠٠ جنيه .

٣ ـــ تبلغ الفوائد المحسوبة على رأس المال المستثمر ٣٠٠٠٠ جنيه .

٤ ـــ بلغت الزيادة فى تكلفة مخزون الانتاج غير التام آخر المدة عن تكلفة مخزون الانتاج غير التام أول المدة ٨٠٠٠ جنيه .

٥ ـــ كانت بيانات الأنتاج التام كما يلى :

	وحدات	متوسط تكلفة الوحدة	متوسط سعر بيع الوحدة
أول المدة	١٠٠٠٠	١٨	٤٢
آخر المدة	١٢٠٠٠	١٨	٣٦

٦ ـــ قامت الشركة بتصنيع بعض الأصول الثابتة داخل ورشها وبلغ نصيب هذه الأصول من الاستخدامات المختلفة ٣٢٠٠٠ جنيه .

والمطلوب :

تصوير المرحلتين الأولى والثانية من حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية فى ١٩٨٥/٦/٣٠ .

التمرين الثالث :

فيما يلى بعض الأرصدة المستخرجة من سجلات احدى شركات القطاع العام فى ١٩٨٥/٦/٣٠ (بالجنيهات) :

اجمالى مبيعات انتاج تام ١٠٤٥٠٠٠ ، أجور نقدية ٩٠٠٠٠ ، مزايا عينية ٤٠٠٠٠ جنيه ، تأمينات اجتماعية ٥٠٠٠٠ جنيه ، مستلزمات سلعية ٤٠٠٠٠٠ جنيه ، تغير فى مخزون الانتاج التام بالتكلفة ٤٥٠٠٠ (دائن) ، تغير فى مخزون انتاج غير تام بالتكلفة ٣٠٠٠٠ (دائن) ، فرق تقويم التغير فى

مخزون الانتاج التام ١٢٠٠٠ (حـ/٤١٣ مدين) ، مشغولات داخلية تامة بالتكلفة ١٥٠٠٠ ، اعانات ٩٠٠٠٠ جنيه ، فوائد فعلية ٧٠٠٠٠ منها ٤٠٠٠٠ خارجية ، ايجارات فعلية ١٤٠٠٠ جنيه ، اهلاك مبانى ٣٧٠٠٠ جنيه ، مصروفات جارية تخصيصية مستحقة ١٩٤٠٠ جنيه ، ايرادات جارية تخصيصية مستحقة ٣٢٧٠٠ جنيه ، مستلزمات خدمية ١٠٠٠٠٠ جنيه .

فإذا علمت ان :

١ ــ يبلغ رأس المال المستثمر ١٩٠٠٠٠٠ منها ٩٠٠٠٠٠ أراضى ومبانى ، ويتحدد معدل الفائدة الذى قررته وزارة المالية بمعدل ٥٪ سنويا ، وتبلغ قيمة المبانى ٥٠٠٠٠٠ ولم تربط العوائد على المبانى بعد .

٢ ــ اعتبرت الشركة كل من الخدمات المباعة وايرادات التشغيل للغير من مكونات المبيعات وتبلغ قيمتهما ١٥٠٠٠ ، ٣٠٠٠٠٠ جنيه على التوالى .

٣ ــ تمتلك الشركة ثلاثة مجموعات من الآلات ، الأولى مشتراه جديدة من أمريكا وتبلغ تكلفتها ٤٠٠٠٠٠ جنيه ، والثانية مشتراه مستعملة من اليابان تكلفتها ٣٠٠٠٠٠ جنيه ، والثالثة مهلكة دفتريا وتبلغ تكلفتها ٨٠٠٠٠ وقد سبق شراءها جديدة وقد عملت المجموعة الأولى وردية واحدة عن النصف الأول من العام ولورديتين عن النصف الثانى من العام ، أما المجموعة الثانية عملت خلال الثلاثة شهور الأولى وردية واحدة ثم توقفت فى الشهر الرابع ثم عملت لنهاية السنة بمعدل ورديتين . وعملت المجموعة الثالثة وردية واحدة خلال النصف الأول من العام ، وورديتين خلال النصف الثانى من العام .

ويبلغ معدل اهلاك آلات لوردية واحدة ١٠٪ ، ولورديتين ١٥٪ ، ولثلاث ورديات ٢٥٪ .

والمطلوب :

تصوير المرحلة الأولى من حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية فى ١٩٨٥/٦/٣٠ وفقا لمقتضيات النظام المحاسبى الموحد .

التمرين الرابع :

فيما يلى بعض الأرصدة المستخرجة من دفاتر احدى شركات القطاع العام فى ٨٥/٦/٣٠ بعض اجراء مجموعة من التسويات الجردية (بالجنيهات) :

أجور نقدية ١٩٣٠٠٠ ، مزايا عينية ٧٣٥٠٠ ، تأمينات اجتماعية ٢٣٠٠٠ جنيه ، مستلزمات سلعية ٥٦٠٠٠ جنيه ، مستلزمات خدمية ٣٢٠٠٠ جنيه ، مشتريات بضائع بغرض البيع ٢٤٠٠٠٠ ، اهلاك المبانى ٣٢٠٠٠ جنيه ، اهلاك أثاث ٢٦٠٠٠ جنيه ، اهلاك سيارات ١٧٠٠٠ ، الايجار الفعلى ٢٥٠٠٠ جنيه ، صافى مبيعات بضائع بغرض البيع ٨٣٧٠٠٠ جنيه ، خدمات مباعة ٢٧٠٠٠ جنيه ، اعانات تصدير ٩٨٠٠٠ منها ٥٠٪ اعانات انتاج ، فوائد دائنة ٥٨٠٠٠ ، فوائد محلية ٨٠٠٠ جنيه ، تعويضات وغرامات ٤٢٠٠ جنيه ، خسائر رأسمالية ٤٠٠٠ ، أرباح رأسمالية ١٧٠٠٠ جنيه ، ضرائب عقارية ٧٥٠٠ ، ايرادات الأوراق المالية ٢٣٠٠٠ جنيه ، ضرائب دخلية ٦٢٠٠ جنيه .

فإذا علمت ان :

١ ــ مبيعات الأسبوع الأخير من عام ١٩٨٥ لم تسجل بعد فى الدفاتر ، وكانت مباعة لعملاء قطاع خاص . وبلغت قيمة تلك المبيعات ٥٠٠٠٠ جنيه .

٢ ــ أشتراكات العاملين فى المزايا العينية والتى لم تحصل بعد قيمتها ١٣٢٠٠ جنيه ولم تسجل بالدفاتر .

٣ ــ بلغت قيمة مخزون آخر المدة من البضائع بغرض البيع ٣٠٠٠٠٠ جنيه بالتكلفة ، ٤٥٠٠٠٠ جنيه بسعر البيع . بينما بلغ قيمة المخزون أول المدة من بضائع بغرض البيع ٢٨٠٠٠٠ جنيه بالتكلفة ، ٥٢٠٠٠٠ جنيه بسعر البيع .

٤ ــ مجموع الأصول الثابتة ٦٢٥٠٠٠ جنيه ، والخصوم المتداولة ٢٧٥٠٠٠ جنيه ، ومجموع الأصول المتداولة ٥٢٥٠٠٠ جنيه ، واحتياطى شراء

السندات الحكومية ١٣٠٠٠٠ جنيه ، والتسهيلات الائتمانية المستخدمة فى توسعات ٧٥٠٠٠ جنيه ، ومعدل الفائدة المحدد بواسطة وزارة المالية ٦٪ .

٥ ـــ القيمة الايجارية للمبانى المملوكة ٧٥٠٠٠ جنيه ، معدل اهلاك المبانى ١٠٪ .

المطلوب :

تصوير المرحلة الأولى من حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية فى ١٩٨٥/٦/٣٠ .

التمرين الخامس :

فيما يلى بعض الأرصدة المستخرجة من دفاتر احدى شركات القطاع العام فى ١٩٨٥/٦/٣٠ . (بالجنيهات) :

أولا : الاستخدامات :

أجور نقدية ١٩٣٠٠٠ ، مزايا عينية ٧٥٣٠٠ ، تأمينات اجتماعية ٣٢٠٠٠ ، مستلزمات سلعية ٦٥٠٠٠ ، مستلزمات خدمية ٢٣٠٠٠ ، مشتريات بضائع بغرض البيع ٤٢٠٠٠٠ ، اهلاك مبانى ٣٢٠٠٠ ، اهلاك سيارات ١٥٠٠٠ ، اهلاك أثاث ١٦٠٠٠ ، ايجارات فعلية ٢٢٠٠٠ ، فوائد محلية ١٦٠٠٠ ، تعويضات وغرامات ٩٠٠٠ ، خسائر رأسمالية ٢٥٠٠ ، ضرائب عقارية ٧٥٠٠ ، ضرائب دخلية ٤٨٠٠ .

ثانياً الموارد :

صافى مبيعات بضائع بغرض البيع ٧٣٨٠٠٠ ، خدمات مباعة ٧٢٠٠٠ ، اعانات تصدير ٩٨٠٠٠ ، فوائد دائنة ٨٥٠٠٠ ، أرباح رأسمالية ١٧٠٠٠ ، ايرادات أوراق مالية ١٥٠٠٠ .

فإذا علمت ان :

١ ـــ مبيعات الأسبوع الأخير من شهر يونيه ٨٥ لم تسجل بعد فى الدفاتر

وتبلغ قيمة هذه المبيعات ٥٢٠٠٠٠ جنيه (تسليم محل المشترى) وتتضمن مصاريف نقل المبيعات وقدرها ٥٠٠٠ جنيه علماً بأن هذه المبيعات كانت لعملاء من القطاع العام وان نقل المبيعات يتم بواسطة سيارات الشركة .

٢ ــ بيانات مخزون البضائع بغرض البيع كانت كالآتى :

		تكلفة	سعر بيع
مخزون أول المدة	١٥٠٠٠ وحدة	٢٠	٤٠
مخزون آخر المدة	٢٠٠٠٠ وحدة	١٨	٣١

٣ ــ اشتراكات العاملين فى المزايا العينية والواجب تحصيلها نقداً ولم تحصل بعد ولم تقيد بالدفاتر ١٢٣٠٠ جنيه

٤ ــ القيمة الايجارية للمبانى المملوكة ٧٥٠٠٠ جنيه ، معدل اهلاك المبانى ١٠٪ .

٥ ــ بلغ مجموع الأصول الثابتة ٦٢٥٠٠٠ جنيه بينما بلغ مجموع الأصول المتداولة ٥٢٥٠٠٠ جنيه (تتضمن احتياطى شراء سندات حكومية ١٣٠٠٠٠) ، خصوم متداولة ٢٧٥٠٠٠ جنيه (تتضمن تسهيلات ائتمانية لتمويل توسعات ٧٥٠٠٠) علماً بأن معدل الفائدة المحدد بواسطة وزارة المالية ٨٪ .

المطلوب :

تصوير المرحلة الأولى من حـ/العمليات الجارية عن السنة المنتهية فى ١٩٨٥/٦/٣٠ .

التمرين السادس :

فيما يلى بعض الأرصدة المستخرجة من دفاتر احدى شركات القطاع العام فى ١٩٨٥/٦/٣٠ بعد اجراء بعض التسويات الجردية :

أولا : الاستخدامات :

أجور نقدية ٧٥٠٠٠ جنيه ، مزايا عينية ٣٠٠٠٠ جنيه ، مساهمة الوحدة فى التأمينات الاجتماعية ١٨٠٠٠ جنيه ، مستلزمات سلعية ١٧٥٠٠٠ جنيه ، مستلزمات خدمية ١٣٠٠٠ جنيه ، رسوم انتاج ٦٠٠٠ جنيه ، اهلاك مبانى ٥٠٠٠ جنيه ، اهلاك وسائل نقل وانتقال ٢٠٠٠٠ ، اهلاك آلات ٢٥٠٠٠ ، ايجارات فعلية ١٨٠٠٠ جنيه ، فوائد محلية ٧٠٠٠ جنيه ، تبرعات ١٠٠٠٠ جنيه ، مخصصات اخرى بخلاف اهلاك ٢٣٠٠٠ جنيه ، ضرائب عقارية ١٠٠٠ جنيه ، ضرائب دخلية ١٨٠٠٠ جنيه .

ثانيا الموارد :

اجمالى مبيعات انتاج تام ٣١٥٠٠٠ جنيه ، تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة ١٠٠٠٠ جنيه مدين ، مشغولات داخلية تامة بالتكلفة ٦٠٠٠ جنيه ، اعانات انتاج ٨٠٠٠ جنيه ، ايجارات دائنة ١٢٠٠٠ جنيه .

فإذا علمت ان :

١ ــ تم بيع آلة فى ١٩٨٥/٥/١ بمبلغ ٤٢٠٠ جنيه تكلفتها ٢٢٠٠٠ جنيه ومخصص اهلاكها حتى ٨٤/٧/١ ٩٠٠٠ جنيه عملت من بداية السنة حتى ٨٥/٣/٢٢ ورديتين (١٢٪) ثم توقفت لأعمال الصيانة ثم عملت مرة أخرى من ٨٥/٤/١ حتى تاريخ البيع وردية واحدة (١٠٪) ولم تثبت هذه العملية بالكامل فى الدفاتر .

٢ ــ بلغت الأصول الثابتة ٦٠٠٠٠٠ جنيه والأصول المتداولة ١٥٠٠٠٠ جنيه وقروض قصيرة الأجل ١٢٠٠٠٠ جنيه استخدم منها فى تمويل توسعات الشركة ٢٠٠٠٠ جنيه وان نسبة اهلاك المبانى ٥٪ واحتياطى شراء سندات حكومية ٥٠٠٠٠ جنيه وان العوائد على المبانى محسوبة بنسبة ١٠٪ سنوياً .

٣ ــ تشمل المستلزمات الخدمية ، مصاريف دعاية ونشر واعلانات بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه مسددة لجهاز التليفزيون عن اعلانات تغطى ثلاث شهور من ٨٥/٦/١ حتى ١٩٨٥/٩/١ .

٤ — يبلغ الايجار الشهرى للمبانى المستأجرة ٢٠٠٠ جنيه .

٥ — تبلغ الرسوم الجمركية على المخزون أول المدة من المستلزمات السلعية ٢٠٠٠٠ جنيه وعلى الواردات خلال السنة ٧٠٠٠٠ جنيه وعلى رصيد آخر المدة ٤٠٠٠٠ جنيه .

٦ — بلغت قيمة الهدايا والعينات ١٥٠٠٠ جنيه ومردودات المبيعات من سنوات سابقة ٢٠٠٠٠ جنيه ، كما تشمل المبيعات قيمة مصاريف نقل مؤداه للعملاء بسيارات الشركة ١٠٠٠٠ جنيه ، كما بلغ الخصم النقدى الممنوح للعملاء ٨٠٠٠ جنيه .

٧ — **بشأن مخزون الانتاج التام :**

عدد وحدات مخزون أول المدة ٦٠٠٠ وحدة تكلفة الوحدة ١٢ جنيه، سعر بيع ٢٠ جنيه للوحدة

عدد وحدات مخزون آخر المدة ٨٠٠٠ وحدة تكلفة الوحدة ١٥ جنيه، سعر بيع ٢٢ جنيه للوحدة

والمطلوب :

(١) اجراء قيود اليومية اللازمة لاجراء التسويات الضرورية .

(٢) تصوير حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية فى ١٩٨٥/٦/٣٠

التمرين السابع :

فيما يلى الأرصدة المستخرجة من دفاتر احدى شركات القطاع العام فى ١٩٨٥/٦/٣٠ (بالجنيهات).

أرصدة مدينة :

أجور نقدية ١٢٠٠٠٠ جنيه ، مزايا عينية ٣٥٠٠٠ ، تأمينات اجتماعية ٢٢٠٠٠ ، مستلزمات سلعية ٧٠٠٠٠ ، مستلزمات خدمية ٣٠٠٠٠ ، مستريات بضائع بغرض البيع ٢٢٠٠٠٠ جنيه ، رسوم انتاج ٣٠٠٠ ، حصيلة الخزانة ٢٠٠٠ ، اهلاك نفقات ايرادية مؤجلة ٨٠٠٠ ، اهلاك أثاث ومعدات ٥٠٠٠ ، ايجارات فعلية ١٨٢٠٠ جنيه ، فوائد خارجية ٣٠٠٠٠ جنيه ، خسائر رأسمالية ١٢٠٠٠ ، اعانات للغير ٨٠٠٠ ، ضرائب عقارية ٥٠٠

جنيه ، ضرائب دخلية ٢٠٠٠ جنيه ، ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ٢٥٠٠٠ جنيه .

أرصدة دائنة :

صافى مبيعات بضائع بغرض البيع ٤٥٠٠٠٠ ، ايرادات تشغيل للغير ٦٠٠٠ ، اعانات انتاج ١٥٠٠٠ ، اعانات تصدير ٣٠٠٠٠ ، فوائد دائنة ١٤٠٠٠ ، تعويضات وغرامات ٨٠٠٠ ، مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة ٥٠٠٠ جنيه .

فإذا علمت ان :

١ ــ ان مخزون أول المدة من البضائع ٢٠٠٠٠ وحدة تكلفة الوحدة ٩ جنيه وسعر بيع ١٥ جنيه وان مخزون آخر المده ٨٠٠٠ وحدة ، تكلفة الوحدة ١٠ جنيه وسعر بيع الوحدة ١٦ جنيه .

٢ ــ وردت فاتورة بقيمة الأغذية التى تقدم للعاملين بمبلغ ٢٣٠٠٠ جنيه يبلغ نصيب العاملين فيها ٦٠٠٠ جنيه لم تحصل منهم بعد ، كما لم تثبت هذه الفاتورة فى الدفاتر بعد .

٣ ــ تبين نتيجة الجرد وجود زيادة فى مخازن قطع الغيار بلغت قيمتها ١٦٠٠٠ جنيه وقد اتضح أن فاتورة مشتريات قطع غيار بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه لم تثبت بعد ، كما تبين ان مستند صرف بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه لم ترسل كميته الى الأقسام واعتمد ٦٠٪ من المتبقى هذا العام والباقى للعام التالى .

٤ ــ تمتلك الشركة ثلاث مجموعات من الآلات

ا ــ المجموعة الأولى تكلفتها ٨٠٠٠٠ جنيه مشتراه مستعملة من ألمانيا منذ ٣ سنوات مخصص اهلاكها ٢٦٠٠٠ جنيه ، عملت النصف الأول ورديتين والنصف الآخر ثلاث ورديات .

ب ــ المجموعة الثانية تكلفتها ١٠٠٠٠٠ جنيه مشتراه جديدة من شركة متخصصة فى بيع هذا النوع من السوق المحلى عملت الأربع

شهور الأولى ورديتين وتوقفت ثم عملت الأربع شهور الأخيرة بمعدل وردية واحدة .

جـ ـ المجموعة الثالثة تكلفتها ۲۰۰۰۰ جنيه ومخصص اهلاكها ۲۰۰۰۰ مشتراه مستعملة منذ ۱۰ سنوات وقد عملت الثمانية شهور الأولى ورديتين .

علماً بأن معدل اهلاك وردية واحدة ٨٪، ورديتين ١٠٪، ثلاث ورديات ١٥٪ .

٥ ـ تمتلك الشركة عقار قيمته ٢٠٠٠٠٠ جنيه تمثل المباني ٦٠٪ ، يستهلك بمعدل ٣٪ ولم تربط عليه الضرائب بعد .

٦ ـ يبلغ رأس المال المستثمر ٨٠٠٠٠٠ جنيه يتضمن ١٠٠٠٠٠ احتياطى شراء سندات حكومية، ١٥٠٠٠٠ خسائر مرحلة ويبلغ بمعدل الفائدة المحدد بواسطة وزارة المالية ٨٪ .

٧ ـ الرسوم الجمركية على المستلزمات أول المدة ٦٠٠٠ جنيه وعلى الواردات ١٤٠٠٠ جنيه ونصيب المستلزمات آخر المدة مبلغ ٥٠٠٠ جنيه .

والمطلوب :

تصوير حساب العمليات الجارية عن السنة المالية المنتهية فى ١٩٨٥/٦/٣٠ .

لتمرين الثامن :

فيما يلي بعض الأرصدة المستخرجة من دفاتر إحدى شركات القطاع لعام الصناعية في ٣٠/ ٦/ ١٩٨٦ وذلك بعد إجراء بعض التسويات لجردية :

أولاً : الأرصدة المدينة (بالجنيهات) :

١٧٥٠٠٠ أجور نقدية، ٦٥٠٠٠ مزايا عينية، ٤٠٠٠٠ مساهمة الوحدة في التأمينات، ٢٩٠٠٠٠ مستلزمات سلعية (استخدامات)، ٥٨٠٠٠

مستلزمات خدمية ، ٤٠٠٠٠٠ أراضي ، ٧٠٠٠٠٠ مباني وإنشاءات ، ٢٦٠٠٠ إيجارات فعلية ، ٦٠٠٠٠ مشروعات تحت التنفيذ - إنفاق استثماري ، ٢٥٠٠٠ فوائد محلية ، ١٥٠٠٠ فوائد خارجية ، ٥٠٠٠ ديون معدومة ، ٩٠٠٠ مستلزمات سلعية (مخازن) ، ١٤٠٠٠٠ أثاث ، ٣٠٠٠٠٠ آلات ومعدات .

ثانياً : الأرصدة الدائنة (بالجنيهات) :

٩٥٠٠٠٠ صافي مبيعات إنتاج تام، ٢٩٠٠٠٠ إعانات إنتاج ، ٢٠٠٠٠٠ إيرادات أوراق مالية ، ١٦٠٠٠٠ أرباح رأسمالية ، ٤٥٠٠٠ فوائد دائنة ، ٦٠٠٠ مخصصات أخرى (صيانة) ، ١٥٠٠٠٠ مخصص إهلاك آلات ومعدات .

فإذا علمت أن :

١ - أظهر الجرد الفعلي في نهاية السنة المالية لمخزن المستلزمات السلعية وجود رصيد فعلي بمبلغ ٩٥٠٠ جنيه ، وقد اتضح أن ذلك يرجع إلى طبيعة السلعة وفروق الأوزان .

٢ - لم تتضمن المزايا العينية ما تتحمله الشركة في مقابل نقل العاملين بواسطة سيارات الشركة . وقد بلغت إجمالي التكاليف السنوية لنقل العاملين بواسطة سيارات الشركة ١٨٠٠٠ جنيه في حين بلغت مساهمة العاملين في تغطية هذه التكاليف ٨٠٠٠ جنيه تسدد عن طريق أقساط شهرية .

٣ - تتضمن المستلزمات الخدمية مصروفات صيانة فعلية عن السنة قدرها ٨٠٠٠ جنيه في حين يبلغ القسط السنوي المقدر لمصروفات الصيانة ٥٠٠٠ جنيه سنوياً .

٤ - يبلغ رأس المال المستثمر ٢٥٠٠٠٠٠ جنيه ويتضمن احتياطي مستثمر في سندات حكومية بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه ، وقد اتضح أن معدل الفائدة الذي قررته وزارة المالية يبلغ ٦٪ سنوياً .

٥ - تقدر القيمة الإيجارية للمباني المملوكة للشركة بواقع سبعة أمثال

الضريبة والتي بلغت ٦٠٠٠ جنيه عن العام الحالي.

٦ - اتضح أن تكلفة المخزون من الإنتاج غير التام أول المدة ٩٠٠٠ جنيه، وآخر المدة ٤٠٠٠ جنيه. في حين بلغت تكلفة المخزون من الإنتاج التام أول المدة ١٠٠٠٠ جنيه وآخر المدة ٢٢٠٠٠ جنيه. وقد أوضحت سجلات المخزون وكشوف الجرد أن مخزون الإنتاج التام أول المدة يتكون من ٢٠٠٠ وحدة ومتوسط سعر بيع الوحدة ٧ جنيه في حين بلغ المخزون من الإنتاج التام آخر المدة ٤٠٠٠ وحدة بمتوسط سعر بيع للوحدة ٨ جنيه.

٧ - اتضح أن المعدلات السنوية لإهلاك الأصول الثابتة كما حددها النظام هي كما يلي:

٥٪ مباني وإنشاءات، ٦٪ أثاث ومعدات مكاتب، ١٢٪ آلات ومعدات تعمل وردية واحدة، ١٦٪ آلات ومعدات تعمل ورديتين، ٢٤٪ آلات ومعدات تعمل ثلاث ورديات. وقد أوضح سجل الآلات، أن آلات الشركة تتكون من مجموعتين على النحو التالي:

المجموعة الأولى: آلات مشتراة جديدة من سويسرا من عدة سنوات بمبلغ ١٨٠٠٠٠ جنيه ونصيبها من مخصص الإهلاك في بداية العام ٨٠٠٠٠ جنيه، وقد عملت بصورة منتظمة ورديتين من الفترة ابتداء من ١/ ٧/ ١٩٨٥ حتى ٣١/ ٥/ ١٩٨٦، ثم توقفت لإجراء بعض التصليحات بها حتى تاريخ نهاية السنة المالية.

المجموعة الثانية: آلات مشتراة مستعملة من السوق المحلي من عدة سنوات وقد عملت وردية واحدة من بداية السنة المالية وحتى ٢٥/ ٨/ ١٩٨٥ ثم توقفت لإجراء بعض التصليحات ثم عادت للعمل ثانية ورديتين من ٣/ ١/ ١٩٨٦ حتى ٣١/ ٣/ ١٩٨٦ ثم بيعت في أول إبريل ١٩٨٦.

والمطلوب:

تصوير حـ/ العمليات الجارية للشركة عن السنة المنتهية في ٣٠/ ٦/ ١٩٨٦ وذلك بعد إجراء التسويات اللازمة.

التمرين التاسع :

فيما يلي الأرصدة الظاهرة بدفاتر إحدى شركات القطاع العام **بعد إعداد حـ/ العمليات الجارية** وذلك في ٣٠/ ٦/ ١٩٨٧ (الأرصدة بالجنيهات) :

الأرصدة المدينة :

٨٠٠٠٠٠ أراضي، ٦٠٠٠٠٠ مباني وإنشاءات، ٥٠٠٠٠٠ آلات ومعدات، ١٨٠٠٠٠ مخزون ـ خامات، ٢٠٠٠٠ مخزون قطع غيار ومهمات، ١٨٠٠٠٠ مخزون إنتاج تام، ٥٠٠٠٠ بضائع لدى الغير، ١٥٠٠٠ اقراض طويل الأجل، ٦٥٠٠٠ عملاء، ١٠٠٠٠ أوراق قبض، ١٢٠٠٠ نقدية بالصندوق، ١٨٠٠٠ نقدية بالبنك جاري، ٤٠٠٠٠ استثمارات في سندات حكومية، ١٠٠٠٠ نفقات إيرادية مؤجلة .

الأرصدة الدائنة :

١٤٠٠٠٠٠ رأس مال مملوك، ٣٠٠٠٠٠ مساهمة الحكومة (تسدد)، ٢٠٠٠٠٠ مخصصات إهلاك أصول ثابتة (ما عدا أراضي)، ٨٠٠٠ مخصص الضرائب المتنازع عنها، ٢٠٠٠ مخصص الديون المشكوك فيها، ١٠٠٠٠٠ احتياطي قانوني، ٤٠٠٠٠ احتياطي يستثمر في سندات حكومية، ٦٠٠٠٠ احتياطي عام، ٣٢٠٠٠ احتياطي ارتفاع أسعار الأصول، ٥٨٠٠٠ احتياطي تجديدات وتوسيعات، ٧٠٠٠٠ موردون، ١٣٠٠٠٠ دائنو التوزيعات، ٨٠٠٠٠ أجور مستحقة، ٢٠٠٠٠ دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين.

والمطلوب :

إعداد ميزانية الشركة في ٣٠/ ٦/ ١٩٨٧ وفقاً لمتطلبات النظام المحاسبي الموحد.

تمارين مختارة من امتحانات
كلية التجارة ـ جامعة الاسكندرية

التمرين الأول : (من امتحانات دور مايو ١٩٨٦) :

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها إحدى شركات القطاع العام في قطاع الغزل والنسيج خلال الفترة من أول يوليو ١٩٨٥ وحتى ٣١ ديسمبر ١٩٨٥ :

١ ـ في ١/ ٧ تعاقدت الشركة على شراء ٦ (ست) سيارات نقل من شركة النصر للسيارات تسليم ١/ ٩/ ١٩٨٥، ويبلغ سعر شراء السيارة الواحدة ٢٥٠٠٠ جنيه وقد تم سداد مقدم الثمن بشيك والذي يبلغ ٥٠٠٠ جنيه لكل سيارة.

٢ ـ في ١/ ٨ تم التعاقد مع إحدى الشركات بالولايات المتحدة الأمريكية على توريد ١٠ (عشرة) آلات ويبلغ سعر شراء الآلة الواحدة (فوب) مبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه. وفي نفس اليوم تم فتح اعتماد مستندي لصالح المصدر بأمريكا لدى البنك الأهلي المصري لاستيراد تلك الآلات وقد بلغت مصاريف فتح الاعتماد التي خصمها البنك ١٥٠٠ جنيه.

٣ ـ في ٣/ ٩ تم استلام السيارات من شركة النصر للسيارات وتم سداد باقي القيمة بشيك.

٤ ـ في ١/ ١٠ تسلم البنك الأهلي مستندات شحن تلك الآلات من الولايات المتحدة الأمريكية ولقد قام البنك على الفور بتحويل قيمة تلك الآلات إلى المصدر بالولايات المتحدة الأمريكية.

٥ ـ في ١/ ١١ سددت الشركة مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه لمصلحة الجمارك كتأمين لسداد الرسوم الجمركية لحين التخليص على الآلات بعد وصولها.

٦ - في ١/ ١٢ وصلت الآلات إلى ميناء الاسكندرية وقد بلغت مصاريف النقل والشحن من الولايات المتحدة الأمريكية إلى الاسكندرية ٦٠٠٠ جنيه، كما بلغت مصاريف التخليص على تلك الآلات ٢٥٠٠ جنيه وقد سددت جميعها بشيك.

وقد بلغت الرسوم الجمركية الفعلية لتلك الآلات ٥٧٠٠٠ جنيه وتم تسويتها مع مصلحة الجمارك.

٧ - في ٣١/ ١٢ بدأت الشركة في استعمال ٥ (خمس) آلات من مجموع الآلات المستوردة وقد بلغت مصاريف تركيب تلك الآلات ١٢٠٠٠ جنيه سددت بشيك.

والمطلوب:

إثبات العمليات السابقة بدفاتر القطاع العام وفقاً لمقتضيات النظام المحاسبي الموحد.

التمرين الثاني: (من امتحانات دور أكتوبر ١٩٨٦):

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها إحدى شركات القطاع العام خلال شهر يناير ١٩٨٦:

أولاً: بلغت المشتريات بشيكات من المستلزمات السلعية خلال الشهر مبلغ ١٨٠٠٠ جنيه، وقد تمت جميعها من شركات القطاع العام. وقد أوضحت تحليلات دفتر المشتريات أن هذه المشتريات تتضمن:

٦٠٠٠ جنيه خدمات، ٩٠٠٠ جنيه وقود، والباقي قطع غيار ومهمات.

وقد بلغت المردودات من قطع الغيار خلال الشهر مبلغ ٥٠٠ جنيه.

ثانياً: بلغت مشتريات الشركة خلال الشهر من الاستثمارات في الأوراق المالية مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه تفاصيلها كالآتي:

٥٠٠٠ جنيه سندات حكومية، ٦٠٠٠ جنيه أسهم شركات محلية، ٩٠٠٠ جنيه استثمارات أجنبية.

وقد تم خلال الشهر سداد قيمة السندات الحكومية والأسهم المحلية فقط.

ثالثاً: تسلمت الشركة خلال الشهر من الحكومة مساهمة نقدية تبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه وذلك بمناسبة التوسعات التي تزمع الشركة إجراؤها. وقد تم الاتفاق على رد هذا المبلغ إلى الحكومة على ٥ أقساط سنوية ثابتة وبفائدة ٦٪ سنوياً.

رابعاً: قامت الشركة في بداية الشهر ببيع إحدي آلاتها بمبلغ ١٩٠٠٠ جنيه بشيك، وقد اتضح أن تكلفة هذه الآلة ١٥٠٠٠ جنيه ونصيبها من مخصص الإهلاك حتى بداية هذا العام ٥٠٠٠ جنيه وقسط الإهلاك من بداية العام حتى تاريخ البيع يبلغ ١٠٠٠ جنيه.

والمطلوب:

إجراء القيود الدفترية لتسجيل العمليات السابقة بدفاتر الشركة وفقاً لمقتضيات النظام المحاسبي الموحد خلال شهر يناير ١٩٨٦.

التمرين الثالث: (من امتحانات دور يناير ١٩٨٧):

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها إحدى شركات القطاع العام الصناعية خلال شهر يونيو ١٩٨٦:

أولاً: في ١/ ٦/ ١٩٨٦ تم تخريد إحدى آلات الشركة والتي تبلغ تكلفتها ٦٠٠٠٠ جنيه ونصيبها من مخصص الإهلاك حتى ٣٠/ ٦/ ١٩٨٥ يبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه، وقد بلغ قسط إهلاك هذه الآلة خلال هذا العام عن فترة التشغيل السابقة على التخريد (من بداية السنة المالية حتى تاريخ التخريد) مبلغ ٥٠٠٠ جنيه، وقد تم استخدام أجزاء من هذه الآلة كقطع غيار بلغت قيمتها ٦٠٠٠ جنيه، وقد قدرت القيمة التقديرية لهذه الآلة كمخلفات مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه. وقد تم بيع هذه المخلفات في ٢٥/ ٦/ ١٩٨٦ بمبلغ ٨٥٠٠ جنيه وتم استلام القيمة بشيك.

ثانياً: في ٣/ ٦/ ١٩٨٦ قامت الشركة بسداد ١٢٠٠٠ جنيه كتأمير لمصلحة الجمارك من تحت حساب الرسوم الجمركية عن خامات مستوردة تم التعاقد على استيرادها من اليابان.

ثالثاً: في ٤/ ٦/ ١٩٨٦ تعاقدت الشركة على شراء سيارة نقل مستعملة من شركة قطاع عام أخرى بمبلغ ١٩٠٠٠ جنيه، وقد تم سداد دفعة مقدمة مقدارها ٥٠٠٠ جنيه عند التعاقد، وقد تم استلام السيارة يوم ٢٧/ ٦/ ١٩٨٦ واستعملت فوراً وقد تم سداد باقي القيمة المتفق عليها بشيك فور إتمام الاستلام.

رابعاً: في ٥/ ٦/ ١٩٨٦ تم استلام المستخلص الأول بمبلغ ٣٥٠٠٠ جنيه من أحد مقاولي القطاع الخاص والمكلف ببناء جراج للشركة بمبلغ إجمالي قدره ١٠٠٠٠٠ جنيه. وقد سددت الشركة قيمة المستخلص بعد اعتماده من المهندس المختص بشيك في يوم ١٠/ ٦/ ١٩٨٦ وذلك بعد خصم قيمة الدفعة المقدمة التي كانت قد سددت إلى المقاول عند التعاقد في أول أبريل ١٩٨٦ وقدرها ٨٠٠٠ جنيه.

خامساً: في ٣٠/ ٦/ ١٩٨٦ تمت العمليات والتسويات التالية:

١ - تم إجراء جرد فعلي لمخزن قطع الغيار واتضح أن قيمة المخزون الفعلي لقطع الغيار ١٩٠٠٠ جنيه في حين أظهرت سجلات المخازن أن الرصيد الدفتري لقطع الغيار في ذلك التاريخ يبلغ ١٨٠٠٠ جنيه، وبالفحص اتضح أن هذه الزيادة ترجع إلى الأسباب الآتية:

أ - فاتورة شراء قطع غيار خلال العام بمبلغ ٤٠٠ جنيه من القطاع الخاص لم تقيد بالدفاتر حتى الآن على الرغم من إضافتها إلى المخازن.

ب - إذن صرف قطع غيار بمبلغ ٥٠٠ جنيه قيد بالدفاتر ولكن في الحقيقة لم تخرج هذه القطع من المخازن حتى تاريخ إجراء الجرد الفعلي.

جـ - الباقي وقدره ١٠٠ جنيه لم تتمكن إدارة الشركة من تحديد أسبابه

ولم يصدر بعد قرار الإدارة باستخدام هذه الزيادة في تخفيض تكلفة المستخدم من قطع الغيار.

٢ ـ سددت الشركة الفوائد والقسط السنوي الأخير من المساهمة التي حصلت عليها الشركة من الحكومة في ١/ ٧/ ١٩٨٣ فإذا علمت أن قيمة المساهمة بلغت ٦٠٠٠٠ جنيه وتنص شروط الحصول عليها بضرورة استخدام نصفها في إجراء توسعات الشركة والنصف الآخر لشراء المستلزمات السلعية ويتعين سدادها على ثلاثة أقساط سنوية وبفائدة قدرها ٦٪ سنوياً.

٣ ـ أظهرت كشوف الجرد الفعلي لمخزون الإنتاج التام في ٣٠/ ٦/ ١٩٨٦ أن المخزون يتكون من ٢٠٠٠ وحدة من المنتج بتكلفة ١٠ جنيه للوحدة في حين بلغ سعر بيع الوحدة ١٥ جنيه. وقد أظهرت البيانات المقارنة أن المخزون من الإنتاج التام في ٣٠/ ٦/ ١٩٨٥ بلغ ١٥٠٠ وحدة من المنتج بتكلفة ٨ جنيه للوحدة في حين بلغ سعر بيع الوحدة ٧ جنيه.

المطلوب:

إجراء القيود الدفترية لتسجيل العمليات السابقة بدفاتر الشركة وفقاً لمقتضيات النظام المحاسبي الموحد خلال شهر يونيو ١٩٨٦ مع إجراء التسويات اللازمة.

التمرين الرابع: (من امتحانات دور مايو ١٩٨٧):

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها إحدى شركات القطاع العام خلال شهر يونيو ١٩٨٦:

أولاً: أ ـ بلغت إجمالي الأجور النقدية والمكافآت المستحقة للعاملين بالشركة عن شهر يونيو ١٩٨٦ ١٠٠٠٠٠ جنيه، وقد بلغت الاستقطاعات:

١٢٪ ضريبة كسب العمل، ١٥٪ حصة العاملين في التأمينات الاجتماعية، ٨٠٠٠ جنيه أقساط سلف للعاملين.

ب ـ بلغت مرتجعات الأجور إلى خزينة الشركة ٥٠٠ جنيه .

ثانياً : أ ـ بلغت تكلفة مواد التعبئة والتغليف المنصرفة من المخازن إلى الأقسام الإنتاجية خلال الشهر مبلغ ١٩٠٠٠ جنيه من بينها مواد تعبئة وتغليف مستهلكة تكلفتها ٣٠٠٠ جنيه والباقي يمثل مواد تعبئة وتغليف متداولة ويتكون من ٤٠٠٠ عبوة خشبية لتعبئة المنتج .

ب ـ تم إرسال ٣٠٠٠ عبوة بعد تعبئتها إلى عملاء الشركة وذلك مقابل استلام التأمين المقرر وقدره مبلغ ٤ جنيه عن العبوة الواحدة .

جـ ـ رد بعض العملاء خلال الشهر ٢٠٠٠ عبوة ولم يستردوا التأمين الخاص بها وقد أبلغ أحد العملاء الشركة بأن هناك ٢٠٠ عبوة قد تلفت تلفاً كلياً ولم تعد صالحة للاستعمال .

ثالثاً : أ ـ قامت الشركة في بداية الشهر ببيع إحدى آلاتها بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه بشيك ، وقد اتضح أن تكلفة هذه الآلة ٣٠٠٠٠ جنيه ونصيبها من مخصص الإهلاك حتى بداية هذا العام ٨٠٠٠ جنيه وقسط إهلاكها من بداية العام حتى تاريخ البيع يبلغ ٢٠٠٠ جنيه .

ب ـ سددت الشركة في ٣٠/ ٦/ ١٩٨٦ بشيك مصاريف تمهيد وإعداد تبلغ ١٥٠٠٠ جنيه لقطعة أرض كانت مشتراة منذ شهرين بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه وقد أصبحت تلك الأرض صالحة للاستعمال بعد سداد مصاريف التهيئة والتجهيز والإعداد في ٣٠/ ٦/ ١٩٨٦ .

رابعاً : تتولى الشركة نقل العاملين بها بواسطة سيارات يتم تأجيرها من إحدى شركات السياحة مقابل اشتراك شهري ٥ جنيه للعامل الواحد يسدد في خزينة الشركة في بداية كل شهر . وقد تسلمت الشركة هذه الأقساط بالكامل من المستفدين بهذه السيارات وعددهم ٢٠٠ عامل في بداية الشهر وقد قامت الشركة كذلك بسداد المستحق لشركة السياحة عن الشهر بشيك بمبلغ ٣٥٠٠ جنيه مقابل تأجير تلك السيارات .

والمطلوب :

إجراء القيود الدفترية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة بدفاتر الشركة وفقاً لمقتضيات النظام المحاسبي الموحد خلال شهر يونيو ١٩٨٦ .

القسم الثاني
التصميم المحاسبي العام
في
الجمهورية اللبنانية

التصميم المحاسبي العام

في الجمهورية اللبنانية

تمهيد وخطة الدراسة :

صدر التصميم المحاسبي العام في لبنان بالمرسوم رقم ٤٦٦٥ بتاريخ ٢٦ كانون الأول (ديسمبر) عام ١٩٨١، والمنشور بالجريدة الرسمية ـ العدد رقم ٥٢ بتاريخ ٣١ كانون الأول (ديسمبر) عام ١٩٨١، وذلك بغرض تنظيم قواعد إمساك الدفاتر وتوحيد القواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والواجب تطبيقها، هذا بالإضافة إلى استخدام نماذج موحدة لمخرجات النظام المحاسبي بما يضمن توفير المعلومات الضرورية عن أنشطة المشروعات الاقتصادية الملزمة بتطبيق هذا التصميم العام، وبما يخدم احتياجات مستخدمي تلك المعلومات سواء على مستوى الوحدة أو على المستويات التجميعية الأعلى.

ولقد أصدر بعد ذلك وزير المالية القرار التطبيقي رقم ١١١ ـ ١ بتاريخ ٢٢ شباط (فبراير) عام ١٩٨٢ يتضمن تفاصيل قواعد تطبيق التصميم المحاسبي العام، والملاحق المختلفة المتعلقة به وهي الإطار المحاسبي ولائحة الحسابات وبيان الانتقال من الربح المحاسبي إلى الربح الضريبي وأخيراً بعض الأحكام الانتقالية.

وسوف تستهدف دراستنا للتصميم المحاسبي العام التعرف على الملامح الرئيسية لهذا التصميم، والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها ثم بيان مجالات التوحيد التي نص عليها، وذلك بغية المقارنة بين التصميم

المحاسبي العام في جمهورية لبنان والنظام المحاسبي الموحد في جمهورية مصر العربية، وسوف تتناول دراستنا في هذا الصدد النماذج التي أوردها التصميم المحاسبي العام لأعداد القوائم والتقارير المالية وذلك بهدف التعرف على كيفية إعدادها والعناصر المكونة لها ودلالة كل منها بالنسبة لمستخدمي المعلومات ألتي تتضمنها.

وسوف تنقسم الدراسة في هذا الصدد إلى الأبواب والفصول التالية :

الباب الأول: الإطار العام للتصميم المحاسبي العام:

الفصل الأول: الملامح الرئيسية للتصميم المحاسبي العام.

الفصل الثاني: مجالات التوحيد والإلزام في التصميم المحاسبي العام.

الباب الثاني: الدورة المحاسبية والقوائم والحسابات الختامية:

الفصل الأول: تشغيل البيانات والدورة المالية.

الفصل الثاني: الميزانية وفقاً للنظام المختصر.

الفصل الثالث: حساب النتيجة وفقاً للنظام المختصر.

الباب الأول

الإطار العام للتصميم المحاسبي العام

مقدمة

لقد سبق وأن أوضحنا في القسم الأول من هذا المرجع، أن النظام المحاسبي العام للوحدة المحاسبية - كنظام للمعلومات - يؤدي إلى تحقيق الأهداف التالية من خلال تجميع وتلخيص وتقديم تقارير معبراً عنها بوحدات نقدية :

١ - متابعة البيانات المحاسبية بكفاءة، على أن تتم هذه المتابعة بأقل التكاليف.

٢ - الحصول على تقارير دورية وسريعة.

٣ - تحقيق درجة عالية من الدقة في إثبات عمليات المشروع.

٤ - العمل على تجنب احتمالات التلاعب والغش والتحريف والتمويه.

ولقد جاء التصميم المحاسبي العام لتحقيق هذه الأهداف بصفة عامة، حيث نص المشرع في المادة الخامسة من المرسوم رقم ٤٦٦٥، بأن أهداف المحاسبة تتمثل في:

١ - على المحاسبة أن تسجل المعطيات الرقمية الأساسية المتعلقة بالمؤسسة وأن تعالجها بدقة وسرعة بحيث يمكن الحصول على معلومات آنية عن المؤسسة عند الحاجة.

٢ - يجب أن يؤمن تنظيم المحاسبة سهولة التثبت من صحة تلك المعطيات والأصول المتبعة في معالجتها.

٣ ـ يجب أن تقدم البيانات المالية وصفاً أميناً وواضحاً ودقيقاً وكاملاً للوقائع والأوضاع المالية في المؤسسة. كما يجب أن تتضمن الأرقام المقارنة العائدة للدورة المالية السابقة، وإن تبرز الوقائع المهمة المتعلقة بالوضع المالي للمؤسسة وبنتيجة أعمالها، والتي قد تؤثر على القرارات التي يمكن أن تتخذها المراجع التي تستلم تلك المعلومات.

وسوف يخصص هذا الباب لدراسة الإطار العام للتصميم المحاسبي العام من خلال دراسة الملامح الرئيسية والمميزة للتصميم المحاسبي والتعرف على ما جاء به من قواعد ومفاهيم وما يسعى إلى تحقيقه من أهداف وما جاء به من قواعد موحدة وملزمة للمؤسسات الملزمة بتطبيقه بصدد إمساك الدفاتر وإعداد القوائم والتقارير المالية والنماذج التي أرفقها في هذا الصدد.

وسوف يتضمن هذا الباب الفصلين التاليين:

الفصل الأول: الملامح الرئيسية للتصميم المحاسبي العام.

الفصل الثاني: مجالات التوحيد والإلزام في التصميم المحاسبي العام.

الفصل الأول

الملامح الرئيسية للتصميم المحاسبي العام

لقد صدر التصميم المحاسبي العام بهدف تحقيق وحدة المفهوم بين منتجي المعلومات المحاسبية ومستخدميها أو طالبيها، وللتحقق من هذه الغاية نستعرض الآن أهم الملامح الرئيسية والمميزة للتصميم المحاسبي العام والتي تتمثل فيما يلي:

أولاً - تطوير وتوحيد وتبسيط الأنظمة المحاسبية للوحدات الاقتصادية:

لقد استهدف التصميم المحاسبي العام تطوير وتبسيط وتوحيد الأنظمة المحاسبية للوحدات والمؤسسات الخاضعة لأحكامه، بحيث يمكن فهم مضمون مخرجات النظام المحاسبي من قوائم وتقارير مالية وما تشتمل عليه من معلومات وما تعبر عنه من دلالات، وكذلك تحقيق معيار القابلية للمقارنة للمعلومات المحاسبية سواء على مستوى الوحدة المحاسبية في فترات زمنية متتالية، أو على مستوى الوحدات المتماثلة في فترة زمنية معينة مما يزيد من منفعة تلك المعلومات في مجال اتخاذ القرارات. وتوحيد الأنظمة المحاسبية سوف يساعد - من ناحية أخرى - على تسهيل عمليات جمع البيانات المحاسبية وتبويبها وتخزينها على مستوى القطاع أو مستوى الصناعة التي تنتمي إليها الوحدة المحاسبية، مما يعالج المشاكل الإحصائية الخاصة بتركيب وإعداد الحسابات والقوائم القطاعية أو على مستوى الدولة ككل.

ويتضح ذلك من خلال ما ورد في الأحكام العامة للتصميم المحاسبي

العام والواردة بالملحق رقم ـ ٤ ـ للقرار التطبيقي والتي نصت على أن أهداف التصميم المحاسبي العام هي النحو التالي:

١ ـ تطوير المحاسبة في المؤسسات.

٢ ـ تسهيل فهم المحاسبة والرقابة عليها، أي جعل البيانات لها دلالتها ومعناها.

٣ ـ التمكين من مقارنة المعلومات المحاسبية (بين فترة زمنية وأخرى أو بين مؤسسة وأخرى: أي جعل البيانات المحاسبية قابلة للمقارنة).

٤ ـ تجميع المحاسبات ضمن إطار المجموعات الاقتصادية وعلى صعيد النشاطات الاقتصادية والمناطق والدولة: أي إعداد البيانات والميزانيات المجمعة على المستويات المختلفة:

- مستوى الشركات.
- مستوى القطاعات الاقتصادية:
  - قطاع التجارة.
  - قطاع الصناعة.
  - قطاع المال.
- مستوى المناطق
- مستوى الدولة.

٥ ـ وضع الإحصاءات الاقتصادية والاجتماعية: وهي البيانات اللازمة للتخطيط القومي ورسم السياسات الاقتصادية والمالية للدولة.

ثانياً ـ المرونة في التطبيق والتلاءم مع الظروف البيئية المحيطة:

لقد استهدف التصميم المحاسبي العام توحيد الأنظمة المحاسبية للمؤسسات الخاضعة لأحكامه ـ كما سيرد بالتفصيل في الفصل الثاني من هذا الباب ـ من خلال وضع أسلوب موحد للتطبيق يعمل على حل المشاكل الإحصائية الخاصة بتجميع وإعداد البيانات المجمعة على مستوى القطاعات،

أو مستوى الصناعة أو مستوى الدولة ككل، مع عدم الإخلال بعنصر المرونة المطلوب. والمرونة تعني في هذا المجال أن المشرع قد ترك الحرية للمؤسسة في تطبيق بعض القواعد التي أوردها، وكذلك فقد ترك للمؤسسات حرية وضع قواعد محاسبية خاصة بها إذا تطلب الأمر ذلك في حدود إطار منظم وداخل الهيكل العام للتصميم المحاسبي العام، بحيث تصبح تلك التصاميم ملائمة لطبيعة عمليات المؤسسة ومسايرة لتكوينها والهيكل التنظيمي لها.

أما معيار التلاءم، فإنه يعني أن القواعد التي أوردها التصميم المحاسبي العام هي قواعد قابلة للتعديل وفقاً للتطور القانوني والاجتماعي والتكنولوجي الذي قد يحدث في البيئة المحيطة للوحدات الاقتصادية، بحيث تتلاءم والوضع الجديد. ومن هذا يتضح أن التلاءم يعني القدرة على التأقلم لما يطرأ من تغيرات في الظروف البيئية المحيطة والتي تعمل من خلالها الوحدات الاقتصادية المختلفة.

ويتضح التزام التصميم المحاسبي العام بمعياري المرونة والتلاءم من خلال ما ورد في المادة الثانية والعشرون من المرسوم رقم ٤٦٦٥ والتي تنص على:

«يمكن تكييف التصميم المحاسبي العام كي يراعى خصائص مختلف القطاعات والنشاطات، وكذلك المؤسسات العامة عن طريق إعداد تصاميم محاسبية مهنية وخاصة تصدق بموجب قرارات تصُدر عن وزير المالية».

ومن هذا يتضح حرية المؤسسات في وضع تصاميم محاسبية خاصة بها إذا تطلب الأمر ذلك من خلال موافقة وزير المالية على ذلك وصدور قرار منه بالتصديق عليها مما يعطي لها الشرعية في التطبيق.

ومن ناحية أخرى فلقد تضمنت الأحكام العامة الواردة بالملحق رقم - ٤ - للقرار التطبيقي للمرسوم رقم ٤٦٦٥، قواعد المحاسبة على أساس منح المؤسسات مرونة كافية في التطبيق وإمكانية تحقيق التلاءم في ظل الظروف

البيئية المتغيرة، وذلك على النحو التالي[1]:

١ - تنبع القواعد المحاسبية التي أوردها التصميم المحاسبي العام أصلاً من مبادىء المحاسبة المتعارف عليها، وتَنفذ هذه القواعد أساساً لتطبيق تلك المبادىء.

٢ - القواعد المحاسبية العامة التي تلتزم المؤسسة باتباعها، هي الأحكام التي نص عليها التصميم المحاسبي العام وما قد يستتبعها من ملاحق يستوجبها التطور القانوني والاجتماعي والتقني.

وهكذا نجد أن المشرع اللبناني حرص على أن يجعل تلك القواعد المحاسبية العامة قابلة للتعديل وفقاً للتطور القانوني والاجتماعي والتقني.

٣ - يمكن وضع قواعد محاسبية خاصة بقصد تكييف القواعد العامة بما يتناسب مع تكوين وهيكل وطبيعة عمليات المؤسسة مما يؤدي انطلاقاً من القواعد العامة إلى وضع تصاميم محاسبية على النحو الآتي:

أ - تصاميم محاسبية مهنية: تأخذ في الاعتبار خصائص النشاطات الاقتصادية المختلفة.

ب - تصاميم محاسبية للمؤسسات: توضع على أساس التصاميم المحاسبية المهنية.

حـ - تصاميم محاسبية خاصة: لاستعمال المؤسسات العامة ذات الطابع الصناعي أو التجاري.

ومن ثم يمكن وضع تصاميم محاسبية خاصة لقطاع المصارف والمؤسسات المالية وقطاع مؤسسات التأمين تتمشى وطبيعة تلك القطاعات وذلك في نطاق الهيكل العام للتصميم المحاسبي العام.

---

(١) دكتور خيرت ضيف، «التصميم المحاسبي العام في لبنان»، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٨٣ صفحتي ١٢، ١٣.

ثالثاً ـ القابلية للتطبيق :

لقد حدد المرسوم رقم ٤٦٦٥ والخاص بإصدار التصميم المحاسبي العام في لبنان، الخاضعون لأحكامه، وقد راعى في هذا الصدد إمكانية التطبيق لكل فئة من الفئات الخاضعة لأحكام هذا التصميم، بحيث يكون الإلزام مرتبطاً بمعيار المقدرة على التطبيق. ولذلك فقد حدد المرسوم رقم ٤٦٦٥ والقرار التطبيقي لوزير المالية رقم ١١١ ـ ١ نوعية وحجم وطبيعة البيانات التي تعدها كل فئة من الفئات الخاضعة لأحكام التصميم المحاسبي العام وفقاً لمقدرة كل منها على التطبيق الفعال.

ويتضح ذلك من خلال النقاط التالية:

١ ـ لقد حددت المادة الثانية من المرسوم رقم ٤٦٦٥ الفئات الخاضعة لأحكام هذا المرسوم، والبيانات التي يطلب من كل فئة إعدادها، فلقد نصت على ما يلي:

أ ـ يخضع لأحكام هذا المرسوم الأشخاص الحقيقون والمعنويون الملزمون بمسك محاسبة منتظمة بموجب نصوص قانونية أو تنظيمية.

ب ـ على الشركات المساهمة، وعلى المؤسسات الأخرى التي يجري تعيينها بموجب قرار من وزير المالية، أن تقدم بياناتها المالية طبقاً للنماذج المبنية في الملاحق من ١ إلى ٣ من هذا المرسوم.

حـ ـ يمكن للمؤسسات الخاضعة للتكليف على أساس الربح الحقيقي ـ ما عدا المؤسسات المبنية في الفقرة السابقة أعلاه ـ أن تستعمل النماذج المختصرة لتقديم البيانات المالية المذكورة في الملحق رقم ٥ من هذا المرسوم.

د ـ يمكن للمؤسسات الخاضعة للتكليف على أساس الربح المقطوع أن تكتفي بمسك محاسبة نقدية تتألف بصورة إلزامية من دفتر يومية تقيد فيه الواردات والنفقات، ومن سجل للأصول الثابتة وفقاً للنماذج المبنية في الملحق رقم ٦ من هذا المرسوم.

ويتضح من نص المادة السابقة، أن المشرع اللبناني قام بتصنيف المؤسسات الملزمة بتطبيق أحكام التصميم المحاسبي العام إلى ثلاثة فئات، وقد حدد لكل فئة المطلوب منها إعداده من بيانات وقوائم وتقارير، وذلك على النحو التالي[1]:

الفئة الأول وتتكون من:

أ ـ الشركات المساهمة على إطلاقها والشركات الخاضعة لنظام مفوضي المراقبة.

ب ـ الشركات الأخرى والمؤسسات الفردية التي يتجاوز رقم أعمالها السنوي عشرة ملايين ليرة لبنانية أو تستخدم أكثر من خمسة وعشرين مستخدماً.

وتلتزم هذه الفئة بتقديم البيانات المالية وفقاً لمتطلبات **«النظام الأساسي»** وهي بيانات تفصيلية ذكرت في الملاحق ١، ٢، ٣، ٤ من المرسوم رقم ٤٦٦٥ بتاريخ ٢٦/ ١٢/ ١٩٨١. ولقد أورد المشرع عدداً من النماذج الخاصة بالنظام الأساسي، تحتوي على العديد من البيانات التفصيلية تتمشى وقدرات هذه الفئة على إعدادها، ويلاحظ أن التصميم المحاسبي العام يلزم الشركات السابق ذكرها بأن تقدم في نهاية الدورة المالية الميزانية وحساب النتيجة مرفقين بالبيانات التكميلية وبجدول تمويل الدورة المالية، مع ضرورة استخدام النماذج التي أوردها التصميم المحاسبي العام بصدد استخدام «النظام الأساسي».

الفئة الثانية: وتتكون من[2]:

المؤسسات الخاضعة للتكليف على أساس الربح الحقيقي ما عدا المؤسسات المبنية في الفئة الأولى.

---

(١) القرار التطبيقي رقم ١١١ ـ ١ بتاريخ ٢٢/ ٢/ ١٩٨٢، المادة الرابعة.

(٢) المادة رقم (٤) من قرار وزير المالية رقم ١١١ ـ ١ بتاريخ ٢٢/ ٢/ ١٩٨٢.

وتتميز هذه المؤسسات بأنها من الحجم المتوسط وتقل من حيث الإمكانيات عن الشركات المبنية في الفئة الأولى، ولذلك نص قرار وزير المالية رقم ١١١ ـ ١ بتاريخ ٢٢/ ٢/ ١٩٨٢ على أن تلتزم هذه المؤسسات عند إقفال الدورة المالية بتقديم ميزانية وحساب نتيجة باستخدام النماذج المرفقة وفقاً لمتطلبات **«النظام المختصر»** وتتميز نماذج النظام المختصر بأنها أكثر إجمالاً وأسهل إعداداً تمشياً مع معيار القابلية للتطبيق وفقاً للإمكانيات المادية والبشرية المتاحة. وقد نص قرار وزير المالية رقم ١١١ ـ ١ في ٢٢/ ٢/ ١٩٨٢ على أن تلتزم مؤسسات الفئة الثانية بتقديم البيانات المالية المطلوبة وفقاً لنماذج النظام المختصر والواردة بالملحق رقم (٥) من المرسوم رقم ٤٦٦٥ في ٢٦/ ١٢/ ١٩٨١ على أن ترفق بها البيانات التكميلية (الملحق رقم (٣) من المرسوم السابق) بقدر ما تنطبق عليها مندرجات البيانات. وتعفى هذه المؤسسات من تقديم البيان الخاص بنشاطات المؤسسة[١] وجدول تمويل الدورة المالية[٢].

وقد حددت المادة رقم (١١) من المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٤ بتاريخ ١٢/ ٦/ ١٩٥٩ (قانون ضريبة الدخل) أنه يخضع إلزامياً للتكليف على طريقة الربح الحقيقي مجموعة من المكلفين بأداء الضريبة، ومن أهم هؤلاء المكلفين[٣]:

ـ شركات الأشخاص وشركات الأموال وكذلك شركات الاستهلاك التعاونية والنقابات والتعاونيات الزراعية ذات الصبغة التجارية.

ـ المصانع والمعامل وجميع المؤسسات الصناعية الأخرى، إلا ما كان منها مؤسسات حرفية.

---

(١) المستند رقم (٥) من الملحق رقم (٣) من المرسوم المذكور.

(٢) الملحق رقم (٤) من المرسوم السابق ذكره.

(٣) المادة رقم (١١)، المرسوم الاشتراعي رقم (١٤٤) بتاريخ ١٢/ ٦/ ١٩٥٩ والخاص بفرض ضريبة الدخل.

- المصارف والصيارفة والصرافون والأشخاص الذين يتعاطون أشغال الحسم أو الأعمال المصرفية.

- المصدرون والمستوردون والتجار بالجملة ونصف الجملة والعملاء والوسطاء ووكلاء المعامل والبيوت التجارية.

- دور النشر والمطابع غير اليدوية.

ولقد نصت المادة رقم (١٢) من قانون ضريبة الدخل كذلك على أنه يحق لكل شخص أن يطلب تكليفه على أساس الربح الحقيقي شرط أن يقدم طلباً بذلك مع مراعاة أنه لا يحق لمن اختار طريقة التكليف على أساس الربح الحقيقي أن يطلب الرجوع في السنوات التالية إلى طريقة التكليف على أساس الربح المتطوع أو المقدر.

الفئة الثالثة: وتتكون من:

أ - المؤسسات الخاضعة للتكليف على أساس الربح المتطوع.

ب - المؤسسات الأخرى التي لم تدرج ضمن الفئتين الأولى والثانية.
وتلتزم هذه الفئة بتقديم بياناتها وفقاً لمتطلبات **«نظام المحاسبة النقدية»** والذي يتكون بصورة إلزامية من دفتر نقدية تقيد به الواردات والنفقات مع استخدام سجل للأصول الثابتة وذلك وفقاً للنماذج المبينة في الملحق رقم (٦) من المرسوم رقم ٤٦٦٥، مع الاحتفاظ بأية أحكام قد تكون واردة في قوانين أخرى.

وتتميز هذه المؤسسات بصغر حجم نشاطها بالمقارنة مع الفئتين الأولى والثانية. ومن ثم فلقد نص المرسوم الخاص بالتصميم المحاسبي العام على استخدام نظام محاسبي مبسط لتلك الفئة تمشياً مع معيار القابلية للتطبيق.

ولتحديد المؤسسات التي تخضع للتكليف على أساس الربح المقطوع، نلاحظ أن المرسوم الاشتراعي رقم (١٤٤) بتاريخ ١٢/ ٦/ ١٩٥٩

لضريبة الدخل لم يحدد صراحة هذه المؤسسات. ولكن نص[1] على أن تكلف على طريقة الربح المقطوع أو المقدر الفئات غير الملزمة بالتصريح على طريقة الربح الحقيقي المشار إليها في المادة رقم (١١) من قانون ضريبة الدخل السابق الإشارة إليها. وبالإضافة إلى هذا التحديد غير المباشر للمؤسسات التابعة للفئة الثالثة، فإن هناك فئة تم تصنيفها بصورة إلزامية على طريقة الربح المقطوع وتتكون هذه الفئة من[2]:

- مؤسسات التأمين والتوفير على إطلاقها.

- مؤسسات الملاحة البحرية والبرية والجوية التي تكون خاضعة للضريبة.

- مصافي النفط.

- متعهدو الأشغال العامة وذلك بنسبة المبالغ التي يقبضونها فعلاً من الصناديق العامة خلال السنة لقاء الأشغال التي يقومون بها.

ومن هذا يتضح أن التصميم المحاسبي العام قد حدد ثلاثة مستويات من الأنظمة المحاسبية تختلف فيما بينها من حيث درجة التفصيل أو الإجمال، طبيعة المجموعة الدفترية المستخدمة، وحجم الأعباء المحاسبية المطلوبة، وقد حدد التصميم هذه المستويات الثلاثة كالآتي:

أ ـ النظام الأساسي.

ب ـ النظام المختصر.

جـ ـ نظام المحاسبة النقدية.

ولقد راعى التصميم المحاسبي العام القابلية للتطبيق عند تحديد الفئات الملزمة بإمساك حساباتها وإعداد بياناتها وفقاً لإحدى هذه الأنظمة

---

(١) المادة رقم (١٢) من المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٤ بتاريخ ١٢/ ٦/ ١٩٥٩.

(٢) المادة رقم (٤٤) من المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٤ بتاريخ ١٢/ ٦/ ١٩٥٩.

الثلاثة، وقد استخدم التصميم عدداً من المؤشرات لتحديد مقدرة كل فئة من الفئات الملتزمة بتطبيقه، ومن بين هذه المؤشرات: الشكل القانوني للوحدة، الخضوع لقوانين الضرائب . . . إلخ فمثلاً تضمنت الفئة الأولى من الوحدات والملزمة باستخدام النظام الأساسي جميع الشركات المساهمة بغض النظر عن حجم نشاطها أو طبيعته، حيث إنه من القواعد المتعارف عليها أن هذا النوع من الشركات يتميز بخصائص معينة تجعله قادراً على تحمل هذه الأعباء المحاسبية وإعداد النماذج المطلوبة وفقاً للنظام الأساسي. ومن ناحية أخرى فإن الوحدات الخاضعة للضريبة على الربح المقطوع فيمكن لها اتباع نظام المحاسبة النقدية. التي يتميز ببساطته وسهولة إعداد قوائمه وبياناته. بدلاً من استخدام النظام الأساسي أو النظام المختصر.

٢ ـ لم يحدد مجموعة دفترية ملزمة لجميع المؤسسات، فلقد نص في المادة التاسعة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ على ما يلي:

«يمكن للمؤسسة أن تستعمل دفاتر يومية مساعدة ودفاتر أستاذ مساعدة وفقاً لمتطلباتها وحاجاتها، ويتم بصورة دورية، تجميع المعطيات المسجلة في اليوميات المساعدة في دفتري يومية وأستاذ مركزيين».

ومن هذا يتضح أن المجموعة الدفترية تتكون أصلاً من دفتر واحد لليومية ودفتر آخر للأستاذ إذا كانت طبيعة وحجم عمليات المؤسسة لا تستدعي أكثر من ذلك، ولكن عندما تتعدد عمليات المؤسسة بصورة متكررة بحيث يسمح معها تخصيص دفتر يومية مستقل لكل نوع من العمليات المتكررة ومن ثم فإن المؤسسة تستخدم مجموعة من دفاتر اليوميات المساعدة لهذا الغرض لإثبات العمليات المالية بطريقة فعالة، وكذلك الحال إذا تعددت الحسابات بصورة كبيرة ـ وخاصة العملاء والموردين ـ فيمكن استخدام مجموعة من دفاتر الأستاذ المساعدة. ومن ثم فإن المجموعة الدفترية في هذه الحالة ستتكون من هذه الدفاتر المساعدة على اختلاف أنواعها (دفاتر يومية ودفاتر أستاذ) وسوف يتوقف عدد هذه الدفاتر على طبيعة وحجم العمليات المتكررة لكل مؤسسة. ولا شك أنه ستوجد بعض العمليات المالية التي لن يخصص

لها دفتر يومية مستقل ومن ثم فلا يمكن الاستغناء عن دفتر اليومية العامة لإثبات مثل هذه العمليات المالية غير المتكررة، وكذلك لا بد من الاحتفاظ بدفتر الأستاذ العام للحسابات التي لم يخصص لها دفتر أستاذ مساعد مستقل. وخلاصة القول إن المجموعة الدفترية لهذه المؤسسات ستتكون من عدد من الدفاتر المساعدة (يتوقف عددها على طبيعة وحجم ومدى تكرار عمليات المؤسسة) بالإضافة إلى دفتر يومية مركزية ودفتر أستاذ مركزي.

وبناءً عليه، فإن استخدام نظام الدفاتر المساعدة أمر اختياري يعتمد على ظروف كل مؤسسة وقدرتها على تشغيل هذا النظام من خلال تخصيص عدد من المستخدمين للإثبات الدفتري بهذه الدفاتر على اختلاف أنواعها.

ومن الملاحظ أن المادة التاسعة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ قد أوضحت أن الطريقة الواجب استخدامها في حالة تطبيق نظام الدفاتر المساعدة، هي الطريقة الفرنسية والتي تتطلب إجراء قيود مركزية إجمالية ـ في نهاية كل فترة معينة ـ بدفتر اليومية المركزي لمجاميع دفاتر اليوميات المساعدة، ومن هذه القيود المركزية الإجمالية يتم الترحيل إلى حسابات دفتر الأستاذ المركزي. فالطريقة الفرنسية تنظر إلى الدفاتر المساعدة (يوميات مساعدة وأستاذ مساعد) على أنها بمثابة كشوف تحليلية، ويتطلب الأمر لذلك ضرورة إجراء تسجيل محاسبي لكل المعطيات الواردة بهذه الدفاتر المساعدة باستخدام دفتري اليومية والأستاذ المركزيين. فمثلاً إذا خصص دفتر يومية مساعد للمبيعات الآجلة. وفي هذه الحالة سيتم إثبات المبيعات الآجلة يوماً بيوم بصورة بيانية بدفتر يومية المبيعات (دفتر مساعد) وترحل يوماً بيوم إلى دفتر أستاذ مساعد للعملاء بحيث يجعل كل عميل مديناً بما يشتريه من المؤسسة أولاً بأول.

وفي نهاية كل شهر مثلاً يتم تجميع دفتر يومية المبيعات ثم يجري قيد إجمالي باليومية المركزية يجعل حـ/ الذمم مديناً وجعل حـ/ مبيعات البضاعة دائناً بمجموع دفتر يومية المبيعات. على أن يتم الترحيل بعد ذلك إلى دفتر الأستاذ المركزي في الحسابين المذكورين.

٣ ـ تحديد تاريخ لبدء سريان المرسوم رقم ٤٦٦٥ وأحكامه المختلفة وفقاً لطبيعة المؤسسة وقدرتها على الالتزام بأحكامه، مع إعطاء الحق لوزير المالية بتأجيل بدء العمل بأحكام هذا المرسوم لفترة أقصاها سنتين إذا تطلب الأمر ذلك. ويتضح ذلك من المادة الخامسة والعشرون من المرسوم رقم ٤٦٦٥ والتي نصت على:

يبدأ العمل بأحكام هذا المرسوم ابتداءً من:

أ ـ أعمال سنة ١٩٨٣ بالنسبة لشركات الأموال.

ب ـ أعمال سنة ١٩٨٥ بالنسبة لباقي المكلفين بضريبة الدخل.

ويمكن لوزير المالية بناءً على قرار يصدر عنه تأجيل بدء العمل بهذا المرسوم لمدة سنتين على الأكثر إذا حدثت ظروف تستدعي ذلك.

رابعاً ـ الملاءمة للاحتياجات المتعددة لمستخدمي المعلومات سواء من داخل الوحدة أو من خارجها:

إن تعدد احتياجات مستخدمي المعلومات سواء من داخل الوحدة أو من خارجها، جعل من الملامح الرئيسية والمميزة للتصميم المحاسبي العام محاولة مقابلة الاحتياجات المنبثقة من الوحدة الاقتصادية والأجهزة الخارجية على مختلف مستوياتها عن طريق توفير المعلومات الملائمة لتلك الاحتياجات. ويتضح ذلك من الرجوع إلى الأمور التالية:

١ ـ من خلال دراسة الأهداف التي نص عليها القرار التطبيقي لوزير المالية رقم ١١١ ـ ١ لعام ١٩٨٢، والسابق ذكرها عند التحدث عن تطوير وتوحيد وتبسيط الأنظمة المحاسبية للوحدات المحاسبية كأحد الملامح الرئيسية والمميزة للتصميم المحاسبي العام، فقد أوضحت أن هذا القرار أفصح عن أهداف التصميم المحاسبي العام ومن بينها إمكانية إعداد بيانات وقوائم على عدة مستويات وهي:

أ ـ مستوى الشركة.

ب ـ مستوى القطاعات الاقتصادية.

جـ ـ مستوى المناطق.

د ـ مستوى الدولة ككل.

ولا شك أن أعداد المعلومات والقوائم والتقارير بهذه الصورة سوف يلبي احتياجات العديد من مستخدمي المعلومات سواء من داخل الوحدة أو من خارجها، حيث أن الملاءمة تعني في هذا الصدد مدى مقابلة المعلومات المنتجة لاحتياجات المستخدمين لها.

٢ ـ لقد نصت المادة الحادية والعشرون على ضرورة إعداد بيانات مالية مجمعة لإظهار المركز المالي ونتائج الأعمال لمجموعة من الشركات، ولا شك أن هذه البيانات المجمعة تخدم احتياجات مجموعة من مستخدمي المعلومات المحاسبية بخلاف احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية على مستوى الوحدة المحاسبية. ويتضح ذلك بالرجوع إلى المادية الحادية والعشرون والتي نصت على ما يلي:

تهدف البيانات المالية المجمعة إلى إظهار الوضع المالي وحساب النتيجة لمجموعة شركات مؤلفة من شركة ومن شركات أخرى مرتبطة بها.

إن البيانات المالية المجمعة المطلوبة من تجمع شركات هي:

أ ـ الميزانية المجمعة.

ب ـ حساب النتيجة المجمعة.

حـ ـ البيانات التكميلية.

د ـ لائحة التمويل المجمع.

وتتناول عملية إعداد الحسابات المجمعة الشركات التالية: الشركة الأم، الشركات التابعة، الشركات المشاركة، والشركات المشتركة بين عدة مجموعات.

ولقد حددت هذه المادة[1] كذلك مضمون وطبيعة كل شركة من

---

(١) المادة رقم ٢١ من المرسوم رقم ٤٦٦٥.

الشركات الملزمة بأعداد الحسابات المجمعة، وذلك على النحو التالي :

أ ـ الشركة الأم (القابضة) : هي الشركة التي تمارس على رأس المجموعة سلطات الإدارة والمراقبة .

ب ـ الشركات التابعة : وهي الشركات الموضوعة تحت الإشراف الدائم للشركة الأم، بصورة مباشرة أو غير مباشرة، ويستمد حق الإشراف من حيازة الشركة الأم لغالبية رأس مال الشركة التابعة، أو التمتع بغالبية حقوق التصويت فيها، أو حق تسميته أكثر من نصف أعضاء مجلس الإدارة والمدراء .

وبالنسبة للشركة التي لا يتوافر فيها شرط من هذه الشروط على الأقل لا تعتبر جزءاً من المجموعة ما لم تقدم البنية العكسية .

حـ ـ الشركة المشاركة : هي الشركة غير الداخلة في المجموعة إنما تمارس شركات المجموعة عليها نفوذاً ظاهراً بسبب مساهمتها في رأس مالها لأمد طويل دون أن يكون لها سلطة الإشراف عليها .

ولقد اتخذ المشرع اللبناني القرنية على وجود مثل هذه الشركة هي في تملك شركة أو شركات من المجموعة ٢٠٪ من حقوق التصويت فيها، أما إذا كانت المجموعة تملك أقل من ٢٠٪ فلا تعتبر الشركة مشاركة للمجموعة ما لم تقدم البنية العكسية .

د ـ الشركات المشتركة بين عدة مجموعات : وهي الشركات التي تديرها جماعياً شركتان أو أكثر بهدف القيام باستثمار مشترك .

وقد ذكرت المادة السابقة، بأن تحديد أصول وأساليب وضع الحسابات المجمعة يتم بقرار يصدر عن وزير المالية .

٣ ـ لقد نص المشرع اللبناني على أن أحكام التصميم المحاسبي العام تختص بإظهار الربح المحاسبي وفقاً لكل من القواعد والمبادىء المحاسبية المتعارف عليها وتلك التي أوردها التصميم المحاسبي العام، وبذلك تلبي هذه المعلومات عن الربح المحاسبي احتياجات مجموعة من المستخدمين ذوي الاهتمام

بالربح المحاسبي (الإدارة، المستثمرين، الملاك. . .). ولقد أوضح المشرع اللبناني في نفس الوقت أنه يمكن إجراء مجموعة من التعديلات الضرورية وفقاً لعدد من النماذج المحددة لذلك بحيث يمكن تحويل الربح المحاسبي إلى ربح ضريبي والذي يتحدد وفقاً لأحكام قانون ضرائب الدخل في لبنان، وذلك بما يخدم أهداف واحتياجات أطراف خارجية (الدولة) في تحديد مقدار الوعاء الضريبي ومقدار الضريبة المستحقة والتي تعتبر أحد موارد الدولة والتي تؤخذ في الحسبان عند أعداد الموازنة العامة لها.

ويتضح كل ذلك من خلال نص المادة الثالثة والعشرون من المرسوم الخاص بإصدار التصميم المحاسبي العام، والتي تضمنت ما يلي:

«يؤدي تطبيق القواعد المنصوص عنها في هذا المرسوم إلى تحديد النتيجة المحاسبية الصافية للدورة المالية ويتم الانتقال إلى النتيجة الخاضعة للضريبة بإجراء التعديلات المقتضاة على النتيجة المحاسبية وفقاً لأحكام التشريع الضريبي المرعى الإجراء وذلك بواسطة بيان خاص يجري اعتماده بموجب قرار صادر عن وزير المالية».

وبذلك نكون قد انتهينا من استعراض أهم الملامح المميزة للتصميم المحاسبي العام، والتي تم التوصل إليها من خلال التعرف على أحكام ومواد المرسوم رقم ٤٦٦٥ لعام ١٩٨١ والقرار التطبيقي رقم ١١١ - ١ لعام ١٩٨٢ لوزير المالية. والآن ننتقل إلى الفصل الثاني للتعرف على مجالات التوحيد التي أوردتها أحكام المرسوم الخاص بالتصميم المحاسبي العام، ومدى الالتزام بها من جانب المؤسسات الخاضعة لأحكام هذا المرسوم.

الفصل الثاني

مجالات التوحيد والإلزام في التصميم المحاسبي العام

لقد استهدف التصميم المحاسبي العام تطوير وتوحيد الأنظمة المحاسبية لعدد من المؤسسات والوحدات الاقتصادية من خلال وضع أسلوب موحد للتطبيق يعمل على حل المشاكل الإحصائية الخاصة بتركيب وإعداد القوائم المجمعة، والاستفادة من معيار قابلية القوائم المالية للمقارنات سواء على مدار عدد من الفترات الزمنية للوحدة الاقتصادية، أو بين عدد من الوحدات الاقتصادية ذات النشاط المتماثل لنفس الفترة أو الفترات المالية، هذا بطبيعة الحال مع عدم الإخلال بعنصر المرونة المطلوب والذي سبق التحدث عنه في الفصل الأول من هذا الباب. وسوف يخصص هذا الفصل لإبراز أهم مجالات التوحيد والإلزام التي نصت عليها أحكام التصميم المحاسبي العام. والتي تتمثل فيما يلي:

أولاً ـ القواعد والمبادىء المحاسبية المتعارف عليها:

لقد نص التصميم المحاسبي العام على المبادىء المحاسبية التي يتعين على المؤسسات الالتزام، بها ولقد حدد التصميم هذه المبادىء وأورد تفسير كل منها حفاظاً على وحدة المفهوم بين جميع المؤسسات الخاضعة لأحكامه من ناحية وبين المؤسسات كمنتجة للمعلومات وبين الأطراف المستخدمة لتلك المعلومات من ناحية أخرى. ولقد نصت المادة الرابعة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ على هذه المبادىء المحاسبية والتي تمثلت في المبادىء التالية:

١ ـ القيمة الإسمية (أو التكلفة التاريخية).

٢ ـ استقلال الدروات المالية (الفترات المحاسبية).
٣ ـ الثبات (التجانس).
٤ ـ الحيطة والحذر.
٥ ـ استمرارية الاستثمار.
٦ ـ الإفصاح الملائم.

وسوف نتناول بشيء من التفصيل كل مبدأ من المبادىء السابقة، مع الإشارة إلى ما استقر عليه الرأي في تحديد مضمون كل مبدأ منها للتعرف على موقف المشرع اللبناني من التطورات التي حدثت في مجال المحاسبة بصفة عامة وفي مجال مبادىء المحاسبة بصفة خاصة.

١ ـ مبدأ القيمة الإسمية (التكلفة التاريخية):

يعني هذا المبدأ أن جميع عناصر نتيجة الأعمال والمركز المالي يتم قياسها محاسبياً على أساس تكلفتها التاريخية بغض النظر عن التغيرات التي تطرأ على القيمة الاقتصادية لتلك المفردات. فشراء قطعة أرض بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه في أول يناير ١٩٨٥ مثلاً، ثم ارتفاع القيمة الاقتصادية لقطعة الأرض إلى ٨٠٠٠٠ جنيه في أول بناير ١٩٨٦ لا يعني تحقيق إيراد أو يتطلب تعديل القيمة النقدية لتلك الأرض بدفاتر الوحدة من ٥٠٠٠٠ جنيه إلى ٨٠٠٠٠ جنيه، ومن ثم ستظل قطعة الأرض مثبتة بالدفاتر على أساس تكلفتها التاريخية ألا وهي ٥٠٠٠٠ جنيه. ويتمشى هذا المبدأ مع أحد معايير تحقق الإيراد ألا وهو ضرورة حدوث عملية تبادل لتحقق الإيراد، أي ضرورة بيع الأصل الثابت واستلام ما يقابله من أصل نقدي أو حق مالي، وهذا أدى إلى عدم الاعتراف بأرباح الحيازة (أو خسائر الحيازة) بدفاتر المنشأة إلا بعد إتمام عملية بيع الأصل الثابت وإتمام التبادل كشرط لتحقق الإيراد.

ومن الانتقادات التي وجهت إلى هذا المبدأ ـ وخاصة في فترات التضخم وارتفاع الأسعار ـ حيث تصبح القوائم والتقارير المالية غير معبرة عن واقع القيمة الاقتصادية الحالية لمفردات المركز المالي ونتيجة الأعمال، مما يعكس أحد

نواحي القصور الهامة في دلالة ومضمون المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي والتي قد تجعلها مضللة لطبقة كبيرة من مستخدمي تلك المعلومات. وعلى الرغم من هذه الانتقادات فإن هذا المبدأ ما زال يلقي القبول العام بما يحققه من موضوعية محاسبية في القياس ويبتعد عن الحكم الشخصي للمحاسبين في تقويم مفردات المركز المالي ونتائج العمليات في الوحدات الاقتصادية المختلفة.

ولقد جاء التصميم المحاسبي العام في لبنان ليؤكد على ضرورة استخدام «مبدأ التكلفة التاريخية» أو مبدأ «القيمة الاسمية» مسايراً بذلك الاتجاه السائد في هذا المجال، وليوضح لمستخدمي القوائم المالية أن ما ينتجه التصميم من معلومات محاسبية ما زالت تستند إلى التكلفة التاريخية، وعلى كل من يريد تعديل تلك المعلومات ـ لكي تعبر عن القيم الجارية أو السوقية ـ أن يستخدم الوسائل الكفيلة لتحقيق ذلك.

وزيادة في وحدة المفهوم، فلقد حدد التصميم المحاسبي المقصود بالقيمة الإسمية (أو التكلفة التاريخية) والتي تستخدم لتسجيل الأموال. ويتضح كل ذلك من الرجوع إلى نص البند الأول من المادة الرابعة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ والتي جاءت بما يلي:

«يقضي مبدأ القيمة الإسمية في المحاسبة بتسجيل الأموال وفقاً لقاعدة التكلفة التاريخية. وتقيد هذه الأموال إما بسعر تكلفة الحصول عليها أو بسعر تكلفة إنتاجها. وتشكل عمليات «إعادة التخمين» الجزئية أو الكلمية لعناصر الميزانيات استثناء من هذا المبدأ».

ومن خلال النص السابق يمكن استخلاص النتائج الآتية:

أ ـ إن القيمة الإسمية أو التكلفة التاريخية هي التي تستخدم لتسجيل الأموال بدفاتر المؤسسة.

ب ـ إن القيمة الإسمية أو التكلفة التاريخية تمثل تكلفة الحصول على تلك

الأموال من الغير أو أنها تمثل تكلفة الإنتاج بالنسبة للوحدات المنتجة داخل المؤسسة .

جـ - في بعض الأحيان قد تحدث بعض الأمور التي تستوجب «إعادة التخمين» أي إعادة تقييم (أو تقدير) عناصر المركز المالي ، ولقد أجاز التصميم ذلك في حالة توافر الأسباب التي تستوجب ذلك مثل حالات تعديل شكل المؤسسة أو انضمام أحد الشركاء الجدد وغيره من الحالات التي تستوجب إجراء إعادة التخمين .

وبالنسبة لتحديد المقصود بالتكلفة التاريخية ، فلقد نصت المادتين الثانية عشرة والثالثة عشرة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ على ما يلي :

المادة الثانية عشرة : «تسجل الأصول عند دخولها في ملكية المؤسسة بتكلفة شرائها ، وتسجل السلع والمواد التي تنتجها المؤسسة وفقاً لتكلفة إنتاجها ، أما ما تحصل عليه المؤسسة مجاناً فيسجل وفقاً لقيمته السوقية ، وتسجل المقدمات العينية بسعر التقديم» .

أما المادة الثالثة عشرة : «تحتسب تكلفة الشراء بإضافة ثمن الشراء إلى المصاريف التابعة له وتحتسب تكلفة الإنتاج بإضافة تكلفة الشراء إلى أعباء الإنتاج المباشرة وغير المباشرة ، أما قيمة السوقية فهي قيمة تقديرية للشيء تحدد وفقاً لفائدته ولسعر السوق ، ويحدد سعر تقديم المقدمات العينية وفقاً لما هو وارد في عقد التقديم» .

وتمشياً مع معيار المرونة الذي اتبعه التصميم المحاسبي العام، فلقد نصت المادة الرابعة عشرة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ على:

«تسجل الأموال التي تحصل عليها المؤسسة بطريقة تختلف عما هو وارد ذكره في المادة الثانية عشرة أعلاه ، بالسعر الأكثر ملاءمة ، مع الأخذ بعين الاعتبار وسيلة الحصول عليها وذلك وفقاً لشروط تحدد بقرار يصدر عن وزير المالية» .

٢ ـ مبدأ استقلال الدورات المالية أو الفترات المحاسبية :

يمثل هذا المبدأ استجابة المحاسبين للمتطلبات العملية لأصحاب رأس المال وإدارة الوحدة وبعض مستخدمي المخرجات النهائية للنظام المحاسبي. فتحديد نتيجة الاستثمار في مشروع ما بصورة دقيقة يتطلب ضرورة الانتظار إلى ما بعد الانتهاء من حياة المشروع وتصفية نشاطه وحصر جميع إيراداته ونفقاته ثم إيجاد المحصلة النهائية من ربح أو خسارة. وحيث أن المحاسبين يعتقدون عادة باستمرار حياة المشروع إلى أجل غير محدد ـ مبدأ استمرار الوحدة ـ لذلك فإن أصحاب رأس المال وإدارة المشروع وبعض الأطراف الأخرى لا يمكنها الانتظار إلى نهاية حياة المشروع لتحديد نتيجة النشاط والوقوف على مدى التقدم الذي أحرزه، ولذلك فلقد اقتضت المتطلبات العملية ضرورة تقسيم حياة المشروع إلى فترات زمنية محددة يتم في نهاية كل منها تحديد نتائج أعمال المشروع من ربح أو خسارة خلال تلك الفترة وبيان مركزه المالي في نهاية كل منها، ويتطلب ذلك بالضرورة تخصيص زمني للإيرادات والمصروفات على هذه الفترات بما يمكن من إجراء مقابلة سليمة بين إيرادات كل فترة والنفقات المحملة عليها. ولا شك أنه كلما قصرت هذه الفترات كلما زادت صعوبة عملية التخصيص الزمني هذه. ولكن في العادة ما نجد أن المحاسبين يستخدمون السنة المالية (١٢ شهراً) كفترة زمنية ملائمة لهذا التخصيص.

ولقد ساير المشرع اللبناني هذا الفكر، تمشياً مع المتطلبات العملية فلقد أورد في البند الثاني من المادة الرابعة من المرسوم رقم ٤٦٦٥، ما يلي:

«يقضي مبدأ استقلالية الدورات المالية بتضمين كل دورة ما يعود لها فقط من واردات وأعباء».

ومن ناحية أخرى فلقد حددت المادة الثالثة من المرسوم بإصدار التصميم المحاسبي العام طول الفترة المالية على أساس ١٢ شهراً، كما جرى العرف في هذا الصدد. ويتضح ذلك من الرجوع إلى الفقرة الأولى من هذه المادة، والتي نصت على:

«تنظم البيانات المالية وفقاً لنص المواد ٢٠ (عشرون) وما يليها من هذا المرسوم في نهاية كل دورة مالية مؤلفة من اثنى عشر شهراً».

٣ ـ مبدأ الثبات أو التجانس:

يعني مبدأ الثبات أو التجانس أن المفاهيم والمبادىء والإجراءات المحاسبية التي استخدمت في الفترة الحالية تتميز بالثبات والتجانس إذا ما قورنت بالفترات السابقة، ويعتبر مبدأ الثبات أو التجانس ضرورياً لإمكان إجراء المقارنات بين القوائم المالية والتي تعدها الوحدة المحاسبية في نهاية الفترات المالية المختلفة.

ومن ثم فإن تطبيق هذا المبدأ يضمن قابلية القوائم المالية لنفس الوحدة للمقارنة بين الفترات المالية المختلفة. ونظراً الأهمية هذا المبدأ لمستخدمي القوائم والتقارير المالية، فلقد تضمنت معايير المراجعة المتعارف عليها والتي أصدرتها الهيئات المهنية، معياراً يوجب على المراجع الخارجي أن يبين في تقريره مدى ثبات الوحدة على اتباع وتطبيق نفس المبادىء والقواعد والإجراءات المحاسبية وذلك تأكيداً للعلاقة بين الثبات (التجانس) والقابلية للمقارنة.

ولمزيد من الإيضاح عن مبدأ الثبات (التجانس)، أصدر مجمع المحاسبين القانونيين بالولايات المتحدة الأمريكية مقالاً لإيضاح التفرقة بين عدم الثبات ومجرد التغير في الطرق المحاسبية المستخدمة، وورد في هذا المقال أن معيار الثبات يتضمن التطبيق الدقيق والثابت للمبادىء المحاسبية ، يؤدي عدم الثبات إلى صعوبة إمكانية المقارنات، ومع ذلك فإن عدم إمكان إجراء المقارنات قد ينتج عن عوامل أخرى غير مرتبطة بالثبات، بل وغير مرتبطة بالمحاسبة. وبصفة عامة تتأثر إمكانية المقارنة بين القوائم المالية لعدد من السنوات بالتغيرات الناشئة عن[1]:

أ ـ التغير في المبادىء المحاسبية المستخدمة.

(1) Committee on Auditing Procedures of AICPA'S "Auditing Standards & Procedures", Statements on Auditing Procedure No. 33, 1963.

ب ـ التغير في بعض الظروف المحيطة بالمشروع والتي تستلزم إجراء تغيرات محاسبية، ولكنها لا تتضمن تغييرات في المبادىء المحاسبية المطبقة.

حـ ـ التغير في بعض الظروف والتي ليس لها صلة بالمحاسبة.

والنوع الأول فقط من التغيرات هو الذي يؤثر على معيار الثبات أو التجانس.

ولقد اعترف المشرع اللبناني بأهمية هذا المبدأ، ولقد تضمنت المادة الرابعة من المرسوم بإصدار التصميم المحاسبي العام ما يلي:

«يرمي مبدأ الثبات في استخدام أساليب التقييم وقواعد تنظيم البيانات المالية إلى توفير إمكانية مقارنة المعلومات من دورة مالية إلى أخرى. إن أي تغيير في أساليب التقييم أو قواعد تنظيم البيانات المالية يجب أن تكون غايته الوصول إلى تقييم أفضل للوضع المالي ولنتيجة المؤسسة. ويقتضي الإشارة في البيانات التكميلية إلى كل تغيير من هذا النوع من تبرير أسبابه وانعكاساته على الصعيد المحاسبي والضريبي».

ومن هذا يتضح مرة أخرى مرونة التصميم المحاسبي العام في إعطاء فرصة للمؤسسة لتغيير في أساليب التقييم أو قواعد تنظيم البيانات المالية بشرط أن تكون هناك ظروف يتطلبها هذا التغيير، وبهدف تحسين الإفصاح عن نتيجة الأعمال والمركز المالي للمؤسسة وبشرط الإفصاح عن تأثير هذا التغيير على نتائج الأعمال (الربح المحاسبي) وعلى الوعاء الضريبي (الربح الضريبي)، مما يمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من الوقوف على دلالة هذا التغيير ومسبباته.

٤ ـ مبدأ الحيطة والحذر:

يمكن تعريف «الحيطة والحذر» على أنها:

أ ـ أن يظهر المحاسب في التقارير المالية أقل القيم المتاحة والبديلة عن الأصول والإيرادات، وأعلى القيم المتاحة والبديلة عن الالتزامات والمصروفات.

ب ـ أن يعترف المحاسب بالمصروفات بأسرع وقت ممكن ، أما الإيرادات فيتم الاعتراف بها بعد التأكد من تحققها .

حـ ـ أن يأخذ المحاسب في الاعتبار الخسائر المتوقعة ، مع عدم الأخذ في الاعتبار الأرباح المتوقعة ، وذلك بصدد قياس الدخل .

ولا شك أن استخدام مبدأ الحيطة والحذر يرجع إلى العديد من العوامل التي أوجدتها الظروف البيئية التي يعمل من خلالها المحاسبين ، ومن أهمها :

أ ـ إن تشاؤم المحاسب ضروري لمقابلة التفاؤل من جانب الملاك وإدارة المشروع ، بما يحقق التوازن المطلوب في عرض البيانات والقوائم المالية .

ب ـ لمن الطبيعي أن النتائج التي تعود على المشروع من تحقق الخسائر أو الإفلاس أكثر خطورة من النتائج التي تعود على المشروع من تحقق الأرباح .

حـ ـ إن إظهار مفردات الإيرادات أو الأصول المختلفة بأكثر من قيمتها أكثر خطورة على أصحاب رأس المال من إظهارها بأقل من قيمتها ، حيث إنه قد يترتب على هذا الإجراء توزيع جزء من رأس المال على أنه أرباح ، أو اتخاذ مجموعة من القرارات الاستثمارية غير السليمة .

ولقد واجه هذا المبدأ العديد من الاعتراضات أهمها أن استخدام مبدأ الحيطة والحذر يتعارض مع مفهوم الإفصاح عن البيانات الملائمة ومع مبدأ الثبات (التجانس) مما يؤدي إلى افتقار المعلومات المحاسبية إلى القابلية للمقارنة حيث لا يوجد قواعد موحدة لتطبيقها .

وعلى الرغم من هذه الانتقادات ، فإن الحجج التي قدمها مؤيدوه ما زالت قوية ومن ثم فإنه ما زال من المبادىء المقبولة ، ومن أهم تطبيقاته تقييم المخزون السلعي بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل ، وتقدير مخصص لمقابلة الديون المشكوك في تحصيلها .

ولقد حرص المشرع اللبناني على مسايرة مؤيدي هذا المبدأ ، ولذلك فلقد نصت المادة الرابعة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ في البند الرابع ، على :

«يقضي مبدأ الحيطة والحذر بإجراء تقييم معتدل للوقائع تجنباً لمحاذير تحميل المؤسسة في المستقبل أعباء مخاطر حالية. وعملاً بهذا المبدأ لا يدرج في نتيجة أعمال المؤسسة أي إيراد أو ربح تحسين إلا عند تحققه، في حين يجب تدوين كل عبء أو تدن في قيمة موجودات المؤسسة بمجرد احتمال حصوله، مع مراعاة الاستثناءات المنصوص عليها في القوانين المرعية».

٥ ـ مبدأ استمرار المشروع:

يفترض المحاسبون عادة أن المشروع مستمر في نشاطه إلى أجل غير محدد ـ مع وجود بعض الاستثناءات للمشروعات محددة الأجل ـ وينعكس هذا الفرض على القيم التي تظهر بها عناصر الأصول والالتزامات بقائمة المركز المالي. فالأصول التي سوف تستمر مع استمرارية حياة المشروع، فهي أصول ثابتة (طويلة الأجل) ويتم تقييمها على أساس تكلفتها التاريخية، بغض النظر عن قيمتها السوقية، حيث لن يتم بيعها أو تصفيتها، وكذلك فإن الالتزامات أو الديون المستحقة على المشروع وتسدد بعد فترات طويلة نسبياً فإنها التزامات طويلة الأجل، وسوف تظهر بقيمتها في تاريخ السداد وليس بقيمتها الحالية وقت إعداد القائمة.

ولا يعني ـ بطبيعة الحال ـ هذا المبدأ دوام المنشأة، ولكن يعني أن لها عمر إنتاجي غير محدد مسبقاً، ويتوقف هذا العمر على مدى نجاحها في تنفيذ أهدافها، وتدعيم مركزها المالي على مدار سنوات ممارستها للنشاط.

ولقدساير المشرع اللبناني هذا الاتجاه، ونص في البند الخامس من المادة الرابعة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ على ما يلي:

«يقضي مبدأ استمرارية الاستثمار، بتقييم الموجودات على أساس الافتراض أن حجم نشاط المؤسسة سيحافظ على مستواه دون نقص يذكر في المستقبل المنظور، أما إذا اعتمدت قاعدة أخرى لتقييم الموجودات أو قسم منها، فيجب الإشارة إلى ذلك في البيانات التكميلية مع تحديد انعكاساتها».

٦ - مبدأ الإفصاح الملائم :

نظراً لتعدد الفئات التي تستخدم المعلومات المحاسبية وتنوع احتياجاتها، يحاول المحاسبون باستمرار بذل أقصى مجهود لعملية الإفصاح، عن طريق تحسين عرض وتبويب بنود القوائم المالية واستخدام مصطلحات بسيطة ومناسبة مع التعبيرات الوصفية، مع استخدام العديد من الملاحظات والجداول المرفقة التي تحتوي على بيانات إضافية. ويرجع ذلك إلى أن القوائم والتقارير المالية هي أداة من أدوات الاتصال ورسالة يجب أن تفصح بالكامل عن مجموعة الحقائق التي تهم من توجه إليهم. وبالتالي فأي معلومات غير دقيقة تحتوي عليها القوائم المالية سوف تؤدي حتماً إلى اتخاذ قرارات غير سليمة.

ومن الصعوبات التي تواجه المحاسب باستمرار تحديد مستوى الإفصاح الملائم، ومن الملاحظ أن جميع الجهود التي بذلت استهدفت تحديد "البيانات الضرورية واللازمة لجعل القوائم المالية غير مضللة. ولقد حاولت بعض الجهود أن تبرز الناحية الإيجابية في الإفصاح من خلال بيان مدى مساهمته في إيجاد أداة فعالة للاتصال بما يعطي الاهتمام إلى أهمية كفاية المعلومات في التقارير المحاسبية. ومن ناحية أخرى فلقد تناولت بعض الجهود الأخرى الإفصاح من الناحية السلبية أي بيان الآثار السيئة المترتبة على اتخاذ القرارات غير السليمة في حالة الإفصاح غير الكافي. ومهما تعددت تلك الجهود فهي تحاول باستمرار أن يعمل الإفصاح على نقل قدر من المعلومات الملائمة بالشكل الذي يسمح باتخاذ القرارات المناسبة.

ولقد حاول المشرع اللبناني أن يبرز أهمية الإفصاح في القوائم المالية، حيث خصص البند السادس من المادة الرابعة للنص على أهمية الإفصاح وإظهار الناحية الإيجابية له من خلال كفاية ومنفعة المعلومات المحاسبية في مجال اتخاذ القرارات من جانب مستخدمي تلك المعلومات. ولقد نص البند السادس المادة الرابعة من المرسوم على ما يلي:

«يجب أن تكون المعلومات المالية مفيدة لاتخاذ القرارات من مختلف مستعملي المحاسبة، كما يجب أن تظهر بوضوح في البيانات المالية كافة الوقائع التي ترتدي أهمية نسبية في المؤسسة».

وبعد أن استعرضنا ما أورده المشرع اللبناني من مبادىء محاسبية ملزمة التطبيق من جانب المؤسسات الخاضعة لأحكامه، يمكن ذكر الملاحظات التالية:

أ ـ لم يفرق المشرع اللبناني بين كل من المبادىء والفروض والمعتقدات المحاسبية على الرغم من وجود فروق بينها، ولكنه استخدم لفظ «مبادىء» للدلالة على كل هذه العناصر كنوع من التبسيط في التعبير وعدم الرغبة في الدخول في التفصيلات الفلسفية المرتبطة بهذه المصطلحات.

ب ـ إن ما أورده التصميم المحاسبي من مبادىء محاسبية واجبة التنفيذ هي على سبيل المثال لا الحصر، لأن هناك العديد من المبادىء الأخرى ذات الأهمية في هذا الصدد ولم تدرج ضمن المبادىء المنصوص عليها في المادة الرابعة من المرسوم، ومثال ذلك مبدأ تحقق الإيراد، مبدأ المقابلة، مبدأ الموضوعية. ولقد حاول المشرع اللبناني عن طريق غير مباشر أن يدلل على ذلك من خلال ما أورده في الأحكام العامة الواردة بالملحق رقم ـ ٤ ـ للقرار التطبيقي للمرسوم رقم ٤٦٦٥، حيث ذكر بأن القواعد المحاسبية التي أوردها التصميم المحاسبي العام تنبع أصلاً من مبادىء المحاسبة المتعارف عليها وتنفذ هذه القواعد أساساً لتطبيق تلك المبادىء. ومن ثم فما لم يرد بالتصميم المحاسبي العام من مبادىء محاسبية متعارف عليها، فإنه يمكن استخدامه طالما يعتبر مقبولاً قبولاً عاماً، حيث إن المشرع من خلال النص على بعض المبادىء المحاسبية دون غيرها فهو يعمل على التدليل على أنه يساير الاتجاهات السائدة في الفكر المحاسبي القائم.

ثانياً ـ الدفاتر المحاسبية والمالية:

نص المرسوم رقم ٤٦٦٥ في مادته الثامنة، على ضرورة التزام

المؤسسات الخاضعة لأحكامه بإمساك مجموعة من الدفاتر المحاسبية والمالية، على النحو التالي:

«إن دفاتر المحاسبة الواجب مسكها بصورة إلزامية هي:

أ ـ **دفتر اليومية** الذي تسجل فيه العمليات المالية يوماً فيوماً، أو تسجل فيه تلك العمليات بصورة إجمالية مرة في الشهر على الأقل، شرط أن تحصل المؤسسة على إذن بذلك من الدائرة المالية المختصة وأن تحتفظ في هذه الحالة بكافة المستندات التي تمكن من إجراء التدقيق عليها يوماً فيوماً.

ب ـ **دفتر الأستاذ** لفتح الحسابات ومتابعتها.

حـ ـ **دفتر الالتزامات** حيث تسجل، وفقاً لتواريخ عقدها وتصفيتها، أهم خصائص التعهدات والضمانات المأخوذة أو المعطاة أو المتبادلة.

د ـ **دفتر الجرد والميزانية** حيث تسجل عناصر الجرد والميزانية وحساب النتيجة».

وبالنسبة لدفتر الجرد أهمية خاصة لأغراض أعداد القوائم الختامية، ولقد نص المرسوم رقم ٤٦٦٥ في المادة العاشرة على ضرورة إجراء جرد لعناصر المركز المالي مرة واحدة على الأقل في السنة المالية الواحدة، ولقد نصت المادة العاشرة على الآتي:

«على كل مؤسسة أن تقوم بجرد عناصر موجوداتها ومطلوباتها مرة واحدة في السنة على الأقل، وإن توقف جميع حساباتها بهدف تحديد نتيجة أعمالها ووضع ميزانيتها».

وتحقيقاً لمعياري المرونة والقابلية للتطبيق الذين يتميز بهما التصميم المحاسبي العام، فلقد نص المشرع على إمكانية استخدام نظام دفاتر اليوميات المساعدة ودفاتر الأستاذ المساعدة إذا تطلب ذلك حجم النشاط وتكرار العمليات بصورة تسمح بتخصيص دفتر لكل نوع من العمليات المتكررة ذات الطبيعة الواحدة. مع ملاحظة أن استخدام نظام الدفاتر

المساعدة من عدمه متروك لقرار إدارة المنشأة ووفقاً لمتطلبات العمل وحجم النشاط. وكما سبق وأن أوضحنا فإن التصميم المحاسبي العام يُلزم باستخدام الطريقة الفرنسية في هذه الحالة، مما يعني ضرورة إجراء قيود مركزية إجمالية بدفتر اليومية العامة كل فترة دورية يتم الاتفاق عليها بمجاميع دفاتر اليومية المساعدة على أن يتم ترحيل هذه القيود المركزية إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ العام. ومن ثم تعتبر الدفاتر المساعدة بمثابة دفاتر تحليلية معاونة.

ويتضح ذلك من خلال ما ورد بالمادة التاسعة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ حيث تم النص على ما يلي:

«يمكن للمؤسسة أن تستعمل دفاتر يومية مساعدة ودفاتر أستاذ مساعدة وفقاً لمتطلباتها وحاجاتها، ويتم بصورة دورية، تجميع المعطيات المسجلة في اليوميات المساعدة في دفتري يومية وأستاذ مركزين».

وكذلك فإن المشرع اللبناني حاول التأكيد مرة أخرى على معياري المرونة والقابلية للتطبيق عندما ذكر في المادة الحادية عشرة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ على ما يلي:

«يمكن مسك الدفاتر والمستندات المحاسبية بأية وسيلة أو طريقة ملائمة من شأنها أن تضمن صحة القيود وتلبي مقتضيات التدقيق المحاسبي».

ثالثاً ـ الدليل المحاسبي (دليل الحسابات):

يمثل الدليل المحاسبي (دليل الحسابات) مجموعة الحسابات التى تمسك داخل الوحدة لتسجيل معاملاتها وإظهار نتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية الفترة المالية. ومن ناحية فإن الدليل المحاسبي لا يحدد فقط عدد الحسابات ومسمياتها. ولكن يتضمن كذلك بيان مضمون كل حساب ودرجة التفصيل والإجمال التي يدل عليها كل حساب.

ولقد تضمن القرار التطبيقي لوزير المالية رقم ١١١ ـ ١ الصادر بتاريخ

٢٢/ ٢/ ١٩٨٢ الأحكام الخاصة بأصول تطبيق التصميم المحاسبي العام، والقواعد التي تحكم الدليل المحاسبي للمؤسسات الخاضعة لأحكام المرسوم رقم ٤٦٦٥[1]، ويمكن استخلاص النقاط التالية لما أورده التصميم المحاسبي العام وقرار وزير المالية عن الدليل المحاسبي والملزم تطبيقه من قبل المؤسسات الخاضعة لأحكام كل منهما، وهذه النقاط هي:

١ ـ تم تحديد مجموعة المعايير المستخدمة في تصنيف/ تبويب الحسابات الممثلة لمكونات القوائم المالية الختامية (حـ/ النتيجة والميزانية)، ثم تبعها بمجموعة من المعايير التكميلية لكل منها رغبة في توفير مزيد من الإفصاح عن طبيعة تلك المفردات. وفيما يلي ملخص لتلك المعايير كما جاءت بالملحق رقم (١) (الإطار المحاسبي) لقرار وزير المالية رقم ١١١ ـ ١ بتاريخ ٢٢/ ٢/ ١٩٨٢.

أ ـ المعايير المعتمدة في التصميم المحاسبي العام:
بالنسبة لعناصر الميزانية:

المعيار الأول: حيث يتم تبويب عناصر الميزانية وفقاً لآجالها بحيث يكون هناك أصول طويلة الأجل وأصول قصيرة الأجل وكذلك فهناك خصوم طويلة الأجل وخصوم قصيرة الأجل (متداولة). ومن ثم فالمعيار الأول هو الصفة الدائمة أو قصيرة الأجل لموارد الأموال واستخداماتها في تبويب عناصر الميزانية تبعاً لآجالها.

المعيار الثاني: ويتضمن هذا المعار ثلاثة معايير فرعية لكل عنصر من عناصر الميزانية كالآتي:

ـ الموجود المادية: من حيث طريقة استخدامها في المؤسسة أي تبويب الموجودات المادية إلى أصول ثابتة، والمخزون وقيد الصنع.

ـ الرساميل: من حيث طبيعتها القانونية.

(١) قرار وزير المالية رقم ١١١ ـ ١، الملحق رقم (١) الإطار المحاسبي، والملحق رقم (٢) «لائحة الحسابات».

ـ الذمم المدنية والدائنة : من حيث الهدف منها ، وقد تم تقسيمها إلى :

ذمم مالية بحتة .

ذمم الاستثمار

ذمم خارج الاستثمار .

بالنسبة لحساب النتيجة :

ولقد تضمنت المعايير المعتمدة لحساب النتيجة ثلاثة معايير هي :

المعيار الأول : الطبيعة الاقتصادية للعمليات التي قامت بها المؤسسة .

المعيار الثاني : تجميع العمليات لتكوين مختلف الأرصدة الوسيطة للحسابات الختامية .

المعيار الثالث : نوع العملية بالنسبة للمؤسسة (إيرادات أو أعباء) .

ب ـ المعايير التكميلية :

وهذه المعايير تعمل على زيادة مستوى الإفصاح عن بيانات القوائم المالية من ميزانية وحساب للنتيجة . ولذلك يتضح أن المشرع قد جعل المعايير المعتمدة السابقة معايير إلزامية ، أما المعايير التكميلية فقد نص المشرع على أنها اختيارية (جوازية) بحيث تستطيع المؤسسة ـ إذا أرادت ـ أن تتبع هذه المعايير لزيادة منفعة المعلومات المنتجة .

ومن ثم ، فإن المشرع أجاز للمؤسسات استكمال المعايير التي اعتمدها ـ كمعايير إلزامية ـ بمعايير تكميلية منها على سبيل المثال :

ـ بالنسبة لعناصر الميزانية :

١ ـ بالنسبة للموجودات المادية : يمكن تبويبها تبعاً لموقعها الجغرافي .

٢ ـ للذمم المدنية والدائنة : يمكن تبويبها تبعاً لأحد أو بعض المعايير التي ذكرت على سبيل المثال :

ـ صفة المتعاملين مع المؤسسة : مؤسسات مالية أو تجارية أو صناعية .

ـ نوع العملة : محلية (ليرات لبنانية) أو عملات أجنبيه .

ـ الذمم المتعلقة بشركات شقيقة ، ذمم متعلقة بغيرها .

ـ تاريخ الاستحقاق : فهناك ذمم تستحق بعد فترة أقل من سنة (قصيرة الأجل) وأخرى تستحق بعد فترة أطول من سنة (طويلة الأجل) .

ـ بالنسبة لحساب النتيجة :

وقد أورد التصميم المحاسبي العام في شأن مفردات حساب النتيجة (أعباء وإيرادات) بعض المعايير الاختيارية والتي من خلالها يمكن تبويب عناصر هذا الحساب ، ولقد ذكرها على سبيل المثال لا الحصر، وهي:

أ ـ تبعاً للوظائف المختلفة في المؤسسة :

وظيفة الإنتاج ـ وظيفة البيع ـ وظيفة الإدارة ـ وظيفة التمويل .

ب ـ تبعاً لعلاقتها بحجم الإنتاج (طبيعة الأعباء): ويستخدم هذا المعيار لعناصر الأعباء التي تحمل على حساب النتيجة ، ويمكن تقسيمها وفقاً لهذا الميعار إلى :

ـ أعباء متغيرة .

ـ أعباء ثابتة (غير متغيرة) .

جـ ـ تبغاً لارتباط العملية بالقطاع الذي تنتسب إليه المؤسسة ، ويفيد هذا المعيار في عمليات تجميع نتائج المؤسسات على مستوى القطاع وإجراء المقارنات بين نتائج المؤسسات التي تنتمي إلى قطاع واحد.

٢ ـ تم تصنيف الحسابات وفقاً لطبيعة الحساب ودرجة الإجمال أو التفصيل التي يدل عليها ، من خلال استخدام أسلوب الترميز الرقمي للتعبير عن حسابات الدليل ، مع تحديد مستوى الإجمال أو التفصيل من خلال عدد الأرقام الدالة على الحساب ، حيث يتم إضافة رقم إلى يمين رقم الحساب للدلالة على التفصيل .

٣ ـ من حيث درجة التفصيل أو الإجمال ، استخدم الدليل (الإطار)

المحاسبي أربعة مستويات أو مجموعات، على أن يضاف رقم إلى يمين رقم الحساب للدلالة على مستوى تفصيلي أعلى. ويبين الجدول التالي هذه المستويات (المجموعات) وعدد الأرقام الدالة على كل منها:

مستوى الحساب	عدد الأرقام في الدليل المحاسبي
الفئات	رقم واحد
الحسابات الرئيسية	رقمان
الحسابات الفرعية	ثلاثة أرقام
الحسابات المساعدة	أربعة أرقام (أو أكثر)

ولإيضاح العلاقة بين هذه المستويات في الإفصاح واستخدام أسلوب الترميز الرقمي، سنأخذ أحد مفردات الأصول الثابتة المادية (الأراضي).

فهي تدرج تحت فئة الأصول الثابتة (رقم واحد)، وهي من بين الأصول الثابتة المادية (حساب رئيسي رقمان)، أما كحساب فرعي فهي تدرج تحت حساب الأراضي (حساب فرعي ثلاث أرقام) وتتضمن الأراضي عدة أنواع فمنها الأراضي الفراغ والأراضي المبنية والأراضي برسم الاستثمار الجوفي (مناجم - مقالع...) ومنها أراضي الاستصلاح وهنا يخصص الدليل المحاسبي حساباً مساعداً لكل نوع من هذه الأراضي لمزيد من الإفصاح عن طبيعة الأراضي المملوكة للمؤسسة والتي تدرج ضمن قائمة المركز المالي جانب الموجودات. ويظهر الجدول التالي العلاقة بين المستويات الأربعة من التفصيل لبند الأراضي وفقاً للائحة حسابات التصميم المحاسبي العام:

مستوى الحساب	اسم الحساب	الترميز الرقمي
الفئة	أصول ثابتة	٢
الحساب الرئيسي	الأصول الثابتة المادية	٢٢
الحساب الفرعي	الأراضي	٢٢١
الحساب المساعد	الأراضي الفراغ	٢٢١١
	الأراضي المبنية	٢٢١٢
	الأراضي برسم الاستثمار الجوفي	٢٢١٣
	استصلاح وتنظيم الأراضي	٢٢١٤

٤ ـ إن المشرع اللبناني عن طريق تحديد مستويات الإفصاح وعدد الحسابات بكل مستوى ومضمون كل حساب وما يجب أن يشتمل عليه من مفردات، فلقد قصد بذلك إلزام جميع المؤسسات الخاضعة لأحكام التصميم المحاسبي العام بأن تمسك نفس مجموعة الحسابات وتعبر عن نفس الدلالة، مما يحقق أهداف التوحيد النهائية. ولمزيد من الإيضاح سوف نتناول بشيء من التفصيل هذه المستويات المختلفة من الإفصاح كما وردت بالدليل (الإطار) المحاسبي ولائحة الحسابات والواردتين بالملحقين (١)، (٢) من قرار وزير المالية رقم ١١١ ـ ١ في ٢٢/ ٢/ ١٩٨٢.

أ ـ الفئات:

لقد استخدم التصميم المحاسبي العام ٩ (تسعة) فئات للدلالة على مفردات القوائم المالية الختامية، بحيث خصص الفئات من الأولى إلى الخامسة للدلالة على عناصر الميزانية، والفئتين السادسة والسابعة لمفردات حـ / النتيجة، أما الفئتين الثامنة والتاسعة فقد استخدمتا كزيادة في تقديم المعلومات إذا رغبت المؤسسة في ذلك. ويتضح ذلك من الجدول التالي:

جدول لبيان الفئات الدالة على عناصر الميزانية :

رمز الفئة	الدلالة
١	الرساميل الدائمة
٢	الأصول الثابتة
٣	المخزون وقيد الصنع
٤	الذمم
٥	الحسابات المالية

ويتضح من الجدول السابق أن الفئة رقم (١) خصصت لمفردات جانب الخصوم أما الفئات من (٢) إلى (٥) فقد خصصت لمفردات جانب الأصول.

جدول لبيان الفئات الدالة على مفردات حـ / النتيجة :

رمز الفئة	الدلالة
٦	الأعباء
٧	الإيرادات

أما الفئتين الثامنة والتاسعة (٨، ٩) فقد ترك المشرع للمؤسسة حرية استخدامهما بحيث تخصص الفئة رقم (٨) للحسابات الخاصة لتقديم مزيد من المعلومات سواء لإدارة المؤسسة أو للغير. أما الفئة رقم (٩) فهي تخصص في حالة المؤسسات التي تتبع نظام المحاسبة التحليلية فقط، أما الفئات من رقم (١) إلى رقم (٨) فهي تستخدم في حالة اتباع نظام المحاسبة العامة.

ب ـ الحسابات الرئيسية :

نص الدليل المحاسبي على أن الحسابات الرئيسية تمثل المرحلة التالية للفئات في مستويات التفصيل، بحيث يتم إضافة رقم إلى يمين رقم الفئة للدلالة على الحسابات الرئيسية التابعة لها. ولقد تم النص على

الحسابات الرئيسية التالية بالدليل المحاسبي :

أولاً ـ الحسابات الرئيسية للفئات المرتبطة بالميزانية :

الحسابات الرئيسية للفئة رقم (١) .

الفئة / الحسابات الرئيسية	(١) الرساميل الدائمة
١٠	رأس المال
١١	الاحتياطيات
١٢	نتائج سابقة مدورة
١٣	نتيجة الدورة المالية
١٤	إعانات للتوظيفات
١٥	مؤونات لمواجهة أخطار وأعباء
١٦	ديون مالية طويلة ومتوسطة الأجل
١٨	حسابات ارتباطات المؤسسات والفروع والشركات المشاركة
١٩	حسابات تجميع الأعباء والإيرادات

ـ الحسابات الرئيسية للفئات من رقم (٢) إلى رقم (٥):

الفئة / الحسابات الرئيسية	(٢) حسابات الأصول الثابتة	(٣) حسابات المخزون وقيد الصنع	(٤) حسابات الذمم	(٥) الحسابات المالية
٢٠				
٢١	الأصول الثابتة غير المادية			
٢٢	الأصول الثابتة المادية			
٢٥	الأصول الثابتة المالية			
٢٨	استهلاك الأصول الثابتة			
٢٩	مؤونات هبوط أسعار الأصول الثابتة			
٣٠				
٣١		مواد أولية أو استهلاكية		
٣٣		قيد الصنع (سلع وأشغال وخدمات)		
٣٥		منتجات		
٣٧		البضائع (معدة للبيع)		
٣٩		مؤونات هبوط أسعار المخزون وقيد الصنع		

٤٠			الموردون	
٤١			الزبائن	
٤٢			المستخدمون	
٤٣			مؤسسات الضمان الاجتماعي	
٤٤			الدولة والمؤسسات العامة(الضرائب . .)	
٤٥			الشركاء	
٤٦			ذمم مختلفة	
٤٧			حسابات التسوية	
٤٨			حسابات مؤقتة وبرسم التسوية	
٤٩			مؤونات هبوط قيمة حسابات الذمم	
٥٠				سندات توظيف
٥١				مؤسسات مالية
٥٣				الصندوق
٥٨				تحويلات داخلية
٥٩				مؤونات هبوط أسعار سندات التوظيف

ثانياً ـ الحسابات الرئيسية للفئات المرتبطة بحساب النتيجة :

الحسابات الرئيسية بالفئتين رقم (٦)، رقم (٧)

الفئة / الحسابات الرئيسية	(٦) حسابات الأعباء	(٧) حسابات الإيرادات
٦٠	بدل شراء البضاعة والتغير في مخزون البضاعة	
٦١	بدل شراء مواد أولية واستهلاكية والتغير في مخزون المواد الأولية والاستهلاكية	
٦٢	أعباء خارجية أخرى	
٦٣	أعباء المستخدمين	
٦٤	ضرائب ورسوم (ومدفوعات مماثلة)	
٦٥	مخصصات الاستهلاكات والمؤونات للاستثمار	
٦٦	أعباء إدارية عادية أخرى	
٦٧	أعباء مالية	
٦٨	أعباء خارج الاستثمار	
٦٩	ضريبة الأرباح	
٧٠		مبيعات البضاعة
٧١		المنتجات المباعة
٧٢		الإنتاج المخزون (قيمة التغير)

٧٣		منتجات لها طابع الأصول الثابتة
٧٤		إعانات للاستثمار
٧٥		استردادات من المؤونات للاستثمار
٧٦		إيرادات الاستثمار الأخرى
٧٧		إيرادات مالية
٧٨		إيرادات خارج الاستثمار

ثالثاً ـ الحسابات الرئيسية للفئتين رقم (٨)، رقم (٩) :

لم يتضمن الدليل المحاسبي أي مسميات للحسابات الرئيسية بالفئة رقم (٨) والتي تمثل مجموعة حسابات خاصة قد ترى المؤسسة استخدامها لمزيد من الإفصاح، أما للفئة التاسعة فلقد نص الدليل على الحسابات الرئيسية التالية :

الفئة / الحسابات الرئيسية	(٩) حسابات الاستثمار التحليلية
٩٠	حسابات المراقبة
٩١	إعادة التصنيف المسبق لأعباء وإيرادات الاستثمار
٩٢	مراكز التكلفة (مراكز العمل والأقسام)
٩٣	تكلفة الإنتاج المخزون
٩٤	المخزون
٩٥	تكلفة المنتجات المباعة
٩٦	الانحرافات عن التكلفة المعيارية
٩٧	فروقات التطبيق المحاسبي
٩٨	نتائج المحاسبة التحليلية للاستثمار
٩٩	حسابات الارتباطات الداخلية

ويراعى أن الحسابات الرئيسية للفئة التاسعة تتعلق بنظام المحاسبة التحليلية وليس بنظام المحاسبة العامة.

حـ ـ الحسابات الفرعية :

وتمثل هذه الحسابات المرحلة الثالثة في مراحل التفصيل والتحليل الذي أورده الدليل المحاسبي، بحيث يتم إضافة رقم إلى يمين رقم الحساب الرئيسي لكي نتوصل إلى الحساب الفرعي. وقد نص الدليل المحاسبي على عدد من الحسابات الفرعية لكل حساب رئيسي للحصول على درجة من التفصيل عن المعلومات التي يتضمنها الحساب الرئيسي. وسوف نورد ـ على سبيل المثال ـ الحسابات الفرعية لحسابين من الحسابات الرئيسية. على أن تتضمن الجداول التي سنوردها فيما بعد جميع الحسابات الفرعية والتي تضمنها الدليل المحاسبي عند دراسة القوائم والحسابات الختامية.

ويبين الجدول التالي الحسابات الرئيسية والحسابات الفرعية لعنصرين من فئات عناصر الميزانية وهما: الفئة رقم (١) الرساميل الدائمة والفئة رقم (٢) الأصول الثابتة.

جدول لبيان الحسابات الرئيسية والحسابات الفرعية للفئة رقم (١)»

الحسابات الرئيسية		الحسابات الفرعية	
رقم الحساب	اسم الحساب	رقم الحساب	اسم الحساب
١٠	رأس المال	١٠١	رأس المال (للشركة أو الشخص)
		١٠٢	علاوات الأصدار والاندماج والمقدمات
		١٠٣	فروقات إعادة التخمين
		١٠٩	الحساب الشخصي لصاحب المؤسسة

١١	الاحتياطيات	١١١	احتياطي قانوني
		١١٢	احتياطيات نظامية وتعاقدية
		١١٩	احتياطيات أخرى
١٢	نتائج سابقة مدورة	١٢١	نتائج سابقة مدورة دائنة
		١٢٥	نتائج سابقة مدورة مدنية
١٣	نتيجة الدورة المالية	١٣١	الهامش التجاري القائم
		١٣٢	القيمة المضافة
		١٣٣	الفائض غير الصافي للاستثمار
		١٣٤	نتيجة الإستثمار (خارج الأعباء والإيرادات المالية)
		١٣٥	النتيجة الجارية قبل الضريبة
		١٣٦	النتيجة خارج الاستثمار
		١٣٨	نتيجة الدورة ـ أرباح
		١٣٩	نتيجة الدورة ـ خسائر
١٤	إعانات للتوظيفات	١٤١	إعانات للتوظيفات مقبوضة
		١٤٥	إعانات للتوظيفات محولة للنتائج
١٥	مؤونات لمواجهة أخطار وأعباء	١٥١	مؤونات لمواجهة أخطار
		١٥٥	مؤونات لمواجهة أعباء
١٦	ديون مالية طويلة ومتوسطة الأجل	١٦١	قروض لقاء سندات دين

		١٦٢	قروض من مؤسسات التسليف
		١٦٨	قروض وديون مختلفة
١٨	حسابات ارتباطات المؤسسات والفروع والشركات المشاركة	١٨١	حسابات ارتباطات المؤسسات والفروع والشركات المشاركة (حساب لكل مؤسسة) .
		١٨٦	الأموال والخدمات المتبادلة بين الفروع (أعباء)
		١٨٧	الأموال والخدمات المتبادلة بين الفروع (إيرادات)
١٩	حسابات تجميع الأعباء والإيرادات	١٩١	تحديد الهامش التجاري القائم
		١٩٢	تحديد القيمة المضافة
		١٩٣	تحديد الفائض غير الصافي للاستثمار
		١٩٤	تحديد نتيجة الاستثمار (قبل الأعباء والإيرادات المالية)
		١٩٥	تحديد النتيجة الجارية قبل الضريبة
		١٩٦	تحديد النتيجة خارج الاستثمار
		١٩٧	تحديد نتيجة الدورة المالية

وفيما يلي جدول لبيان الحسابات الرئيسية والحسابات الفرعية للفئة رقم (٢) .

جدول لبيان الحسابات الرئيسية والحسابات الفرعية
للفئة رقم (٢)

رقم الحساب	اسم الحساب	رقم الحساب	اسم الحساب
الحسابات الرئيسية		**الحسابات الفرعية**	
٢١	الأصول الثابتة غير المادية	٢١١	المؤسسة التجارية (الخلو، الشهرة، الزبائن).
		٢١٢	مصاريف التأسيس
		٢١٣	مصاريف البحوث والتطوير
		٢١٤	براءات الاختراع ـ الإجازات العلامات والقيم المماثلة
		٢١٩	أصول ثابتة غير مادية أخرى
٢٢	الأصول الثابتة المادية	٢٢١	الأراضي
		٢٢٣	الأبنية
		٢٢٤	التجهيزات الفنية والآلات الصناعية
		٢٢٥	آليات النقل
		٢٢٦	أصول ثابتة مادية أخرى
		٢٢٧	أصول ثابتة مادية قيد الصنع
		٢٢٨	سلفيات ودفعات على حساب شراء أصول ثابتة مادية.

٢٥	الأصول الثابتة المالية	٢٥١	سندات مشاركة
		٢٥٢	ذمم مدينة مرتبطة بمشاركات
		٢٥٣	سندات أخرى مجمدة
		٢٥٥	قروض طويلة ومتوسطة الأجل
		٢٥٩	ذمم مدنية أخرى مجمدة
٢٨	استهلاكات الأصول الثابتة	٢٨٠	استهلاكات المؤسسة التجارية (الشهرة)
		٢٨١	استهلاكات الأصول الثابتة غير المادية الأخرى
		٢٨٢	استهلاكات الأصول الثابتة المادية
٢٩	مؤونات هبوط أسعار الأصول الثابتة	٢٩٠	مؤونات هبوط قيمة (المؤسسة التجارية)
		٢٩١	مؤونات هبوط قيم الأصول الثابتة غير المادية
		٢٩٢	مؤونات هبوط أسعار الأصول الثابتة المادية
		٢٩٥	مؤونات هبوط أسعار الأصول الثابتة المالية.

ء ـ الحسابات المساعدة :

وهي تمثل المرحلة التالية للحسابات الفرعية في مراحل التفصيل والتحليل التي أوردها الإطار المحاسبي ولائحة الحسابات وفقاً لقرار وزير المالية رقم ١١١ ـ ١ في ٢٢/ ٢/ ١٩٨٢ . وقد تم إضافة رقم إلى يمين رقم الحساب الفرعي للدلالة على الحساب المساعد بحيث أصبح الرمز الرقمي لكل حساب من الحسابات المساعدة يتكون من أربعة أرقام كما سبق وأن أوضحنا في بداية دراستنا لهذا القسم .

ولقد حدد الدليل (الإطار) المحاسبي وكذلك لائحة الحسابات عدداً من الحسابات المساعدة لكل حساب فرعي بغرض توفير مزيد من الإفصاح عن مضمون حسابات المؤسسة بما يخدم احتياجات وأهداف طبقة معينة من مستخدمي مخرجات التصميم المحاسبي العام .

ولإيضاح كيفية اشتقاق الحسابات المساعدة من الحسابات الفرعية ، سنورد الجدول التالي لبيان الحسابات المساعدة لأحد الحسابات الفرعية وهو حساب رأس المال (للشركة أو الشخص) رقم (١٠١) ، وهذا الحساب ينتمي إلى الفئة الأولى (حسابات الرساميل الدائمة) ويدرج ضمن رأس المال كأحد الحسابات الرئيسية (رقم ١٠) .

جدول لبيان الحسابات المساعدة للحساب الفرعي «حـ / رأس المال (للشركة أو الشخص)»

مستوى التفصيل (الإفصاح)	اسم الحساب	الترميز الرقمي
الحساب الفرعي	رأس المال (للشركة أو الشخص)	١٠١
الحسابات المساعدة	رأس المال المكتتب غير المستدعى	١٠١١
	رأس المال المكتتب المستدعى وغير المدفوع	١٠١٢
	رأس المال المكتتب المستدعى والمدفوع	١٠١٣

رابعاً ـ القوائم والتقارير الختامية :

تمثل القوائم والتقارير الختامية أحد جوانب التوحيد والإلزام التي أوردها التصميم المحاسبي العام فلقد نص المشرع على ضرورة أن تعد المؤسسات الخاضعة لأحكام التصميم المحاسبي العام الحسابات والقوائم الختامية وذلك وفقاً لما تضمنه التصميم من نماذج وأسس وقواعد ومصطلحات محاسبية .

ولقد نصت المادة رقم (١٩) من المرسوم رقم ٤٦٦٥ على أن القوائم والتقارير الختامية الواجب إعدادها هي :

١ ـ الميزانية : وهي بيان يتضمن عناصر الموجودات والمطلوبات والرساميل الخاصة بالمؤسسة بتاريخ معين .

٢ ـ حساب النتيجة : وهو بيان تجميعي لواردات المؤسسة وأعبائها خلال دورة مالية معينة ، تظهر بموجبه نتيجة الدورة المذكورة من ربح أو خسارة من جراء مقابلة الواردات بالأعباء .

ثم تبع المشرع ذلك بمجموعة من القوائم والبيانات التكميلية التي قد تهم بعض مستخدمي المعلومات المحاسبية ، وهي :

١ ـ البيانات التكميلية والتي تقدم الشرح والتفصيل عن المفردات الواردة بالميزانية وحساب النتيجة ومن أهم هذه البيانات :

أ ـ بيان طرق التقييم المعتمدة .
ب ـ بيان توزيع رأس المال .
حـ ـ بيان بالفروع والمشاركات .
د ـ بيان بالأصول الثابتة
هـ ـ بيان بالاستهلاكات
و ـ بيان بالمؤونات
ز ـ بيان بوجهة تخصيص النتائج

٢ ـ إعداد جدول تمويل الدورة المالية لتصوير حركة تدفق الأموال، وتظهر بموجبه التغييرات في القيمة الصافية لرأس المال الإجمالي خلال الدورة. ويبين هذا الجدول الاستخدامات والموارد ومصادر التمويل الذاتي وعمليات الاستثمار مع بيان تفصيلي لتحليل التغيرات وتعيين الأسباب التي أدت إلى هذه التغيرات. ويستخدم هذا الجدول لمقابلة احتياجات الإدارة في التعرف على حركة السيولة خلال الدورة المالية، بغية تقدير التوقعات للفترة القادمة.

ولقد تضمن التصميم المحاسبي العام عدداً من الملاحق متضمناً كلا منها مجموعة من النماذج التي يتعين على المؤسسات استخدامها وملء بياناتها، وسوف نتعرض لهذه النماذج عند دراسة الباب الثاني من هذا القسم.

وحتى يمكن الرجوع إلى هذه النماذج بسهولة، سوف نوضح عدد الملاحق التي أوردها التصميم المحاسبي العام ومضمون كل منها، تاركين النماذج إلى مرحلة تالية.

الملحق رقم ١: لبيان نموذج الميزانية (النظام الأساسي)، ويتضمن هذا النموذج مفردات ومكونات المركز المالي مبوّبة على الأقسام المختلفة للأصول والالتزامات، وقد أورد التصميم المحاسبي العام الرمز الرقمي لكل عنصر وفقاً لمتطلبات الدليل المحاسبي. وقد تضمن هذا الملحق، الملاحق الفرعية التالية.

الملحق رقم ١ ـ (١) لبيان مكونات جانب الموجودات من الميزانية.

الملحق رقم ١ ـ (٢) لبيان مكونات جانب المطلوبات من الميزانية.

الملحق رقم ٢: لبيان نموذج حساب النتيجة (النظام الأساسي)، ويشتمل على مفردات الأعباء والإيرادات عن الفترة المالية، وقد أبرز التصميم المحاسبي العام في هذا النموذج الرمز الرقمي لكل بند من بنود هذا الحساب. ولقد انقسم هذا الملحق إلى ملحقين فرعين كالآتي:

الملحق ٢ ـ (١) خصص لبيان مفردات الأعباء.

الملحق ٢ - (٢) خصص لبيان مفردات الإيرادات.

الملحق رقم ٣: وقد خصص هذا الملحق لتحديد البيانات التكميلية - النظام الأساسي - وقد أفرد لكل نوع من هذه البيانات التكميلية ملحقاً فرعياً فمثلاً:

الملحق رقم ٣ - (١) لبيان طرق التقييم المعتمدة من المؤسسة وذلك بالنسبة لجرد المخزون السلعي، وتحويل العناصر المسعرة بالعملات الأجنبية وبيان سعر التحويل الواجب استخدامه، وكذلك تقييم العقود طويلة الأجل. وقد نص في هذا الملحق الفرعي على أنه إذا حدث تغيير في أحد أو كل طرق التقييم يتعين إظهار نوع التغيير والطريقة القديمة والطريقة الجديدة المستعملة وأسباب التغيير وأخيراً انعكاسات التغيير على النتائج.

الملحق رقم ٣ - (٣) لبيان توزيع رأس المال سواء بالنسبة للأشخاص أو المساهمون والنسبة المئوية والملكية كل منهم إلى مجموع رأس المال وبيانات أخرى شخصية مثل الجنسية والاسم.

الملحق ٣ - (٤) لبيان الفروع والمشاركات.

الملحق ٣ - (٩) لبيان بالمؤونات والتغيرات التي طرأت عليها سواء بالزيادة أو التخفيض في الدورة المالية الحالية مقارنة بالدورة المالية السابقة.

الملحق ٣ - (١١) لبيان توجهه تخصيص النتائج - وهو يقابل حـ / التوزيع - للإفصاح عن كيفية توزيع نتيجة الأعمال عن هذه الدورة سواء من خلال توزيع حصص نقدية على الملاك أو حجز جزء من الأرباح على هيئة احتياطيات أو كلاهما.

الملحق رقم ٤: يخصص هذا الملحق لتقديم نموذج «جدول تمويل الدورة المالية» حيث يخصص لهذا الملحق ملحقين فرعيين هما:

الملحق ٤ - (١) لبيان مصادر التمويل (الذاتي أو من الغير) والتغيرات التي طرأت خلال الدورة المالية.

الملحق ٤ ـ (٢) لبيان أوجه الاستثمار والتغيرات التي طرأت عليه خلال الدورة المالية .

الملحق رقم ٥ : وقد خصص هذا الملحق لتقديم نماذج مختصرة للميزانية وحساب النتيجة ، والتي تقدم درجة من الإفصاح أقل عما تقدمه الميزانية وحساب النتيجة في النظام الأساسي والتي سبق الإشارة إليها في الملحقين رقم (١) ، رقم (٢) . ويعمل النظام المختصر على مقابلة احتياجات مجموعة من مستخدمي القوائم والتقرير الختامية .

ولقد تضمن هذا الملحق عدداً من الملاحق الفرعية هي :

الملحق ٥ ـ (١) وقد خصص لعرض نموذج الميزانية (النظام المختصر) ، مع تبويب عناصر الموجودات والمطلوبات وفقاً للمعايير السابق الإشارة إليها .

الملحق ٥ ـ (٢) وقد خصص هذا الملحق لبيان جانب الأعباء من حساب النتيجة (النظام المختصر) ، مع تبويبها وفقاً لمعايير التبويب السابق الإشارة إليها .

الملحق ٥ ـ (٣) وقد استخدم هذا الملحق للإفصاح عن جانب الإيرادات في حساب النتيجة (النظام المختصر) ، بعد تبويبها وفقاً للمعايير السابق الإشارة إليها .

وبالإضافة إلى الملاحق الخمسة السابقة والتي تمثل أهم النماذج التي أوردها التصميم المحاسبي العام ، فإن هناك عدداً من الملاحق الثانوية وهي الملحق رقم (٦) والملاحق الفرعية له والتي تشتمل على يومية الإيرادات والنفقات وسجل الأصول الثابتة واللذين يستخدمان في حالة اتباع المؤسسة **للنظام المحاسبي النقدي** والذي يستخدم في حالة المؤسسات الخاضعة للتكليف على أساس الربح المقطوع[1] ولقد سبق أن ذكرنا بأن هذه

---

(١) المرسوم رقم ٤٦٦٥ ، المادة رقم (٢) .

المؤسسات تتضمن: مؤسسات التأمين والتوفير على إطلاقها، مؤسسات الملاحة البحرية والبرية التي تكون خاضعة للضريبة، مصافي النفط، متعهدي الأشغال العامة وذلك بنسبة المبالغ التي يقبضونها فعلاً من الصناديق العامة لقاء الأشغال التي يقومون بها.

وبذلك نكون قد انتهينا من استعراض أهم الملامح الرئيسية للتصميم المحاسبي العام والتعرف على مجالات التوحيد والإلزام التي جاء بها محققاً للأهداف التي سعى المشرع إلى الوصول إليها من خلال توحيد القواعد والمبادىء المحاسبية والمجموعة الدفترية المستخدمة مع الالتزام بمجموعة من الحسابات نص عليها الدليل المحاسبي، على أن تعد المؤسسات الخاضعة لأحكام هذا التصميم عدداً من الحسابات والقوائم الختامية وفقاً لمجموعة من النماذج تحقيقاً لوحدة المخرجات ووصولاً إلى معيار القابلية للمقارنة وإمكانيات التجميع على المستويات المختلفة من الاقتصاد القومي.

هذا، مع عدم الإخلال بمعيار المرونة والقابلية للتطبيق بالنسبة للظروف البيئية القائمة داخل المؤسسات الاقتصادية المختلفة.

وبذلك ننتقل الآن إلى الباب الثاني، والذي سوف يتناول بشيء من الإيجاز الدورة المحاسبية التي أوجبها التصميم، ثم التعرف على كيفية إعداد القوائم والحسابات الختامية وفقاً لقواعد التصميم المحاسبي العام وباستخدام النماذج التي أرفقها، مع ملاحظة أننا سنقصر دراستنا على النماذج الواردة في «النظام المختصر».

الباب الثاني
الدورة المحاسبية والقوائم والحسابات الختامية

مقدمة :

تتمثل الدورة المحاسبية في مجموعة الخطوات الضرورية والتي يتم من خلالها تحويل مدخلات النظام المحاسبي من مستندات وقرائن دالة عن أحداث مالية إلى مخرجات متمثلة في مجموعة من القوائم والتقارير في نهاية دورة مالية متفق عليها (عادة سنة ميلادية) . وسوف يخصص هذا الباب لبيان بعض جوانب الدورة المحاسبية دون التعرض لخطواتها بالتفصيل لسابق دراستها في السنوات الأولى من دراسة المحاسبة ، وسوف يتم التركيز على مخرجات النظام المحاسبي من قوائم وحسابات ختامية لما لها من دلالات اقتصادية معينة يتعين الإلمام بها .

وتتوقف طبيعة خطوات الدورة المحاسبية على طبيعة النظام المحاسبي المتبع . ولقد خلصنا في الباب الأول من هذا القسم ، إلى أن التصميم المحاسبي العام تميز بالمحافظة على معياري المرونة والقابلية للتطبيق ، على الرغم من النص على العديد من مجالات التوحيد والإلزام، ولقد كان من مظاهر ذلك أن التصميم المحاسبي العام تضمن ثلاثة مستويات للأنظمة المحاسبية التي يمثلها أطلق عليها :

١ ـ النظام الأساسي .
٢ ـ النظام المختصر.
٣ ـ نظام المحاسبة النقدية .

وبالإضافة إلى ذلك ، نص المشرع اللبناني على أنه من الممكن وضع قواعد محاسبية خاصة بقصد تكييف القواعد بما يتناسب مع تكوين وهيكل وطبيعة عمليات المؤسسة ، بما يعني إمكانية وضع تصاميم محاسبية خاصة لبعض المؤسسات التي لها طبيعة مميزة .

ويظهر الجدول التالي خلاصة النتائج التي توصلنا إليها في الباب الأول، والتي تعتبر نقطة البداية في دراسة كل من الدورة المحاسبية والقوائم والحسابات الختامية.

جدول لمقارنة المستويات الثلاثة للتصميم المحاسبي العام

العنصر	المؤسسات الصغيرة
نوع النظام المحاسبي	نظام المحاسبة النقدية
الأشخاص الخاضعين للنظام.	ـ أصحاب المهن التجارية والصناعية وغير التجارية. ـ المؤسسات التجارية الصغيرة مثل متعهدو الأشغال العامة.
نظام المحاسبة الضريبية	الربح المقطوع.
البيانات الملزمة والواجب اعدادها.	بيان برقم الأعمال.
الدفاتر الإلزامية	ـ دفتر اليومية: ـ سجل الأصول الثابتة.
تاريخ التطبيق.	٨٥/١/١

المؤسسات المتوسطة	المؤسسات الكبيرة
النظام المختصر أو اختيار النظام الأساسي	النظام الأساسي
ـ شركات الأموال غير الخاضعة لنظام مفوضي الرقابة ـ شركات الأشخاص ـ المؤسسات الفردية الخاضعة للضريبة على طريقة الربح الحقيقي	ـ الشركات المساهمة على اطلاقها. ـ الشركات الخاضعة لنظام مفوضي الرقابة. ـ المؤسسات التي يتجاوز رقم أعمالها عشرة ملايين ليرة لبنانية أو تستخدم أكثر من خمسة وعشرين مستخدماً.
الربح الحقيقي	الربح الحقيقي
ـ حـ/ النتيجة ـ الميزانية ـ البيانات التكميلية (بقدر ما تنطبق مندرجات هذه البيانات على أعمالها فيما عدا البيان الخاص بنشاطات المؤسسة وجدول تمويل الدورة المالية فتعفى من تقديمهما).	ـ حـ/ النتيجة ـ الميزانية ـ البيانات التكميلية ـ جدول تمويل الدورة المالية
ـ دفتر اليومية ـ دفتر الأستاذ ـ دفتر الجرد والميزانية ـ دفتر الإلتزامات	ـ دفتر اليومية ـ دفتر الأستاذ ـ دفتر الجردوالميزانية ـ دفتر الإلتزامات
١/ ١/ ٨٥	١/ ١/ ٨٣.

وسوف تقتصر دراستنا في هذا الباب على «النظام المختصر»، على أن نترك الأنظمة الأخرى لدراسات قادمة.

وينقسم هذا الباب إلى الفصول التالية:

الفصل الأول: تشغيل البيانات والدورة المالية.

الفصل الثاني: الميزانية وفقاً للنظام المختصر.

الفصل الثالث: حساب النتيجة وفقاً للنظام المختصر.

الفصل الأول
تشغيل البيانات والدورة المالية

لقد نصت المادة الثالثة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ بشأن وضع التصميم المحاسبي العام على أن تشغيل البيانات وتنظيمها يتم في نهاية كل دورة مالية مؤلفة من اثني عشر شهراً ويمكن أن تكون مدة الدورة مختلفة في بعض الحالات الاستثنائية، ومن هذا يتضح مسايرة المشرع اللبناني للعرف السائد بصدد تحديد طول الدورة المالية (الفترة المحاسبية). وفي خلال الدورة المالية يتم تشغيل البيانات عن طريق تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية للمؤسسة بهدف إظهار نتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية كل دورة مالية معينة، وذلك وفقاً لمجموعة من القواعد والمبادىء المحاسبية المتعارف عليها.

وباستخدام مدخل الأنظمة، يمكن القول بأن المحاسبة كنظام للمعلومات، تمثل المستندات والقرائن الدالة على الأحداث المالية للمؤسسة مدخلات للنظام، وتمثل الدورة المحاسبية مرحلة التشغيل، أما المرحلة الأخيرة وهي مخرجات النظام فتتمثل في مجموعة من القوائم والحسابات الختامية تتضمن العديد من المعلومات المفيدة لمجموعة من المستخدمين على مستوى الوحدة أو على مستويات أعلى.

وكما سبق وأن ذكرنا، فإننا لن نخصص هذا الفصل لدراسة إجراءات تشغيل البيانات خلال الدورة المالية، ولكننا سوف نخصصه للتعرف على القواعد والمبادىء المتعلقة بتشغيل البيانات والتي جاء بها التصميم

المحاسبي العام والزم بها المؤسسات ، حيث أن إجراءات تشغيل البيانات من اثبات بدفتر اليومية وترحيل إلى دفتر الأستاذ إلى ترصيد للحسابات وإعداد ميزان للمراجعة تم دراستها في المراحل الأولى لدراسة علم المحاسبة ، ولكن الذي ينقصنا هو الوقوف على القواعد والمباديء الملزم اتباعها أثناء إجراءات تنفيذ الدورة المحاسبية داخل المؤسسات .

واستناداً إلى نصوص المرسوم رقم ٤٦٦٥ لوضع تصميم محاسبي عام ونصوص القرار التطبيقي رقم ١١١ بتاريخ ٢٢/ ٢/ ١٩٨٢ الصادر عن وزير المالية ، يمكن استخلاص النقاط التالية :

١ ـ ضرورة وجود مستند لكل قيد محاسبي :

لقد نصت المادة السابعة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ على ما يلي :

«يجب إسناد كل تسجيل محاسبي إلى وثيقة ثبوتية تنظم بصورة توفر الضمان اللازم للاثبات وتبين مصدر ومحتوى كل واقعة» .

ولا شك أن ذلك يتمشى مع القواعد المتعارف عليها في هذا الصدد ، ويؤكد على ضرورة توافر القرائن المؤيدة للأحداث المالية والتي تمثل المدخلات الملائمة للنظام المحاسبي كنظام للمعلومات .

٢ ـ إثبات العمليات المالية وفقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها :

لقد راعى التصميم المحاسبي العام ضرورة النص على أن اثبات العمليات المالية كنقطة البدء في تنفيذ إجراءات الدورة المحاسبية ، لا بد وأن تتم وفقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها ، مشيراً بذلك إلى عدم خروج التصميم عن أية قواعد متعارف عليها في هذا الصدد . ويتضح ذلك من نصوص المرسوم رقم ٤٦٦٥ والقرار التطبيقي المصاحب له وذلك على النحو التالي :

أ ـ نصت المادة السادسة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ على ما يلي :

«أياً كانت القواعد والأساليب المحاسبية المعتمدة من قبل المؤسسة ،

لا بد لهذه الأخيرة من التقيد بالموجبات المقررة في مجال الإثبات والاعلام، ويقتضي لذلك:

١ ـ استعمال طريقة القيد المزدوج لضمان متابعة العمليات وإجراء التدقيق المحاسبي.

٢ ـ وجود مستندات مثبتة لصحة القيود المحاسبية.

٣ ـ تسجيل العمليات وفقاً لتسلسلها التاريخي.

٤ ـ مسك دفاتر المحاسبة التي تمكن من الحصول على البيانات المالية وتدقيقها وفقاً لمتطلبات التصميم المحاسبي العام.

٥ ـ وجود رقابة داخلية موثوقة قادرة على:

ـ تدارك الاغلاط والغش.

ـ المحافظة على موجودات المؤسسة ومواردها.

ـ تأمين التسجيل المحاسبي الصحيح لسائر العمليات المالية.

٦ ـ تنظيم جردة بعناصر وقيم موجودات ومطلوبات المؤسسة في نهاية الدورة المالية».

ب ـ وكذلك نصت المادة الحادية عشر من نفس المرسوم على:

«يمكن مسك الدفاتر والمستندات المحاسبية بأية وسيلة أو طريقة ملائمة من شأنها أن تضمن صحة القيود وتلبي مقتضيات التدقيق المحاسبي».

جـ ـ لقد نصت كذلك المادة الثانية من قرار وزير المالية رقم ١١١ في ٢٢/ ٢/ ١٩٨٢ والخاص بأصول تطبيق التصميم المحاسبي العام على:

«تسجل الحسابات في الدفاتر بالعملة اللبنانية، إلا أنه يمكن تسجيل بعضها بعملة أخرى بشرط تحويل أرصدتها إلى العملة اللبنانية عند اقفال حسابات الدورة المالية وذلك وفقاً لسعر الصرف المحدد من مصرف لبنان بتاريخ الاقفال».

د ـ وكذلك فلقد نصت المادة الثالثة من قرار وزير المالية السالف الذكر، على ما يلي:

«إذا لم تكف بنود الحسابات المدرجة في التصميم المحاسبي العام لتدوين تفاصيل جميع العمليات، يمكن للمؤسسة أن تفرد لهذه الحسابات تقسيمات جزئية إضافية. أما إذا كانت تفاصيل بعض الحسابات الملحوظة في التصميم تزيد عن حاجة المؤسسة فيمكن تجميعها في حساب فرعي ضمن ذات التبويب شرط أن لا يعرقل هذا الاختصار عملية الحصول مباشرة على البيانات المالية».

ومن النصوص السابقة يتضح أن تشغيل البيانات وفقاً للتصميم المحاسبي العام يتم وفقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها والتي تحكم إجراءات الدورة المحاسبية والسابق دراستها في المراحل الأولى من دراسة مبادىء المحاسبة.

٣ ـ المجموعة الدفترية المستخدمة تتكون أساساً من دفتري اليومية والأستاذ:

لقد حرص التصميم المحاسبي العام على إلزام المؤسسات الخاضعة لأحكامه بأن تحتفظ بمجموعة دفترية تتكون من دفتر للقيد الأولى (دفتر أو دفاتر يومية) ودفتر للأستاذ (أو دفاتر للأستاذ)، هذا بجانب عدد من الدفاتر المعاونة أو البيانية. ولقد راعى المشرع الإمكانيات المتفاوتة للمؤسسات الخاضعة لأحكامه من حيث إمكانية تطبيق التصميم وامساك الدفاتر، وكذلك فلقد أخذ المشرع في حسبانه تعدد وتنوع عمليات المؤسسات الملزمة بتطبيق التصميم المحاسبي. ولذلك فلقد اختلفت مستويات الالزام من حيث مكونات المجموعة الدفترية بين المؤسسسات المختلفة والخاضعة لاحكام التصميم المحاسبي العام، وكذلك فلقد سمح التصميم للمؤسسات أن تتبع نظام الدفاتر المساعدة (يوميات ودفاتر أستاذ) إذا لزم الأمر، مع ضرورة اتباع الطريقة الفرنسية عندئذ.

ويتضح ذلك من الرجوع إلى نصوص المرسوم رقم ٤٦٦٥ ، وذلك على النحو التالي :

أ ـ لقد نصت المادة الثامنة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ بوضع تصميم محاسبي عام على : «أن دفاتر المحاسبة الواجب مسكها بصورة إلزامية هي :

ـ دفتر اليومية : الذي تسجل فيه العمليات المالية يوماً فيوماً ، أو تسجل فيه تلك العمليات بصورة إجمالية مرة في الشهر على الأقل ، شرط أن تحصل المؤسسة على إذن بذلك من الدائرة المالية المختصة ، وأن تحتفظ في هذه الحالة بكافة المستندات التي تمكن من إجراء التدقيق عليها يوماً فيوماً .

ـ دفتر الأستاذ : لفتح الحسابات ومتابعتها .

ـ دفتر الالتزامات حيث تسجل ، وفقاً لتواريخ عقدها وتصفيتها ، أهم خصائص التعهدات والضمانات المأخوذة أو المعطاة أو المتبادلة .

ـ دفتر الجرد والميزانية : حيث تسجل عناصر الجرد والميزانية وحساب النتيجة .

ب ـ وكذلك نصت المادة التاسعة من نفس المرسوم على أنه «يمكن للمؤسسة أن تستعمل دفاتر يومية مساعدة ودفاتر أستاذ مساعدة وفقاً لمتطلباتها وحاجاتها ، ويتم بصورة دورية ، تجميع المعطيات المسجلة في اليوميات المساعدة في دفتري يومية وأستاذ مركزيين» .

ومن ناحية أخرى ، فلقد حرص التصميم المحاسبي العام على أن يتمشى مع ما نصت عليه التشريعات الأخرى من دفاتر ملزمة للمؤسسات الخاضعة لأحكامها . فلقد نص قانون التجارة على أن كل شخص ـ حقيقي أو معنوي ـ له صفة التاجر أن يمسك دفتر يومية يسجل فيه يوماً فيوماً جميع الأعمال التي تعود بوجه من الوجوه إلى مشروعه التجاري ، وعلى الأقل ـ عندما يحول دون ذلك نوع العمل في المؤسسة ـ أن يسجل فيه شهرياً نتائج تلك الأعمال شرط في هذه الحالة الأخيرة أن يحفظ جميع الوثائق التي تمكن من مراقبة صحة تلك الأعمال يوماً فيوماً طوال المدة المنصوص عليها في

المادة رقم (١٩) من قانون التجارة (وتبلغ هذه المدة عشر سنوات).

وعليه أيضاً أن يجري جردة سنوية لجميع عناطر مؤسسته، وأن يوقف جميع الحسابات بغية وضع الموازنة وحساب الأرباح والخسائر، وأن يدون على الأقل الموازنة وحساب الأرباح والخسائر في دفتر الجرد. وإذا خلا هذا الدفتر من عناصر الجردة التفصيلية، يجب أن تنظم الوثائق المتعلقة بها وأن تحفظ طوال المدة المنصوص عليها في المادة رقم (١٩) من قانون التجارة.

أما قانون ضريبة الدخل[1] فلقد الزم باستخدام مجموعة من الدفاتر والسجلات تتمشى مع ما ورد بقانون التجارة. فلقد أشارت المادة العاشرة منه على مراعاة ما نص عليه قانون التجارة بخصوص الإلزام المتعلق بإمساك السجلات التجارية للأشخاص الذين يزاولون مهنة تجارية. أما المادة العشرون فلقد أوضحت أن المكلفين من أصحاب المهن غير التجارية وغير الصناعية ملزمون بإمساك السجل اليومي المنصوص عليه في القانون المذكور.

ويلاحظ هنا أن قانون ضريبة الدخل قد الزم المؤسسات باعتماد السجلات المحاسبية من بعض الجهات المختصة (المحاكم المختصة أو كتاب العدل) كأحد الشروط الضرورية لسلامتها وإمكانية الاعتماد عليها.

ويتضح ذلك بالرجوع إلى المادة العشرون من القانون المذكور:

«تتولى أقلام المحاكم المختصة التأشير على جميع سجلات المكلفين وترقيمها من الخاضعين للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، وبصرف النظر عن طريقة التكليف التي يخضعون لها، كما يتولى الكتاب العدل ترقيم سجلات باقي المكلفين والتأشير عليها».

٤ ـ التركيز على وظيفتي المحاسبة: القياس والاتصال:

فلقد حرص المشرع اللبناني على ضرورة مسايرة الاتجاهات العلمية

(١) المرسوم الاشتراعي رقم ١٤٤ بتاريخ ١٢/ ٦/ ١٩٥٩.

السائدة من حيث ضرورة الاهتمام بتشغيل البيانات لغرض القياس المحاسبي للثروة وما يطرأ عليها من تغيرات ثم توصيل نتائج القياس إلى الأطراف المعنية بالصورة التي تحقق أقصى منفعة لهؤلاء الأطراف، ومن ثم فلقد اهتم المشرع بوظيفتي المحاسبة معاً، إلا وهما القياس والاتصال.

ولقد أوضح القرار التطبيقي لوزير المالية رقم ١١١ في الملحق رقم (٤) ضمن الفصل الأول، أن على المؤسسات الخاضعة لأحكام التصميم المحاسبي العام ضرورة نشر القوائم والحسابات الختامية بهدف توفير أداة لايصال المعلومات المحاسبية لمجموعة من المستخدمين، فلقد نص هذا القرار على ما يلي: أن الترابط فيما بين المعلومات المحاسبية العائدة لدورات مالية متعاقبة يحتم الاستمرار في اتباع الأصول والقواعد المحاسبية نفسها، إن أي تغيير في هذه القواعد والأصول يجب أن يكون غايته الوصول إلى تعريف أفضل لوضع المؤسسة، وهذا ما يطلق عليه قاعدة الثبات أو التجانس والتي سبق الإشارة إليها عند التعرض للقواعد المحاسبية المتعارف عليها التي جاء بها التصميم المحاسبي العام والتي نص عليها في المادة الرابعة من المرسوم رقم ٤٦٦٥.

وكذلك فلقد نص القرار التطبيقي لوزير المالية رقم ١١١ بتاريخ ٢٢/٢/ ١٩٨٢ على ضرورة مراعاة نشر البيانات المالية وفقاً لنماذج التصميم المحاسبي العام التي تشكل حداً أدنى للمعلومات، مع مراعاة التعديلات التي يمكن أن تقضي بها تصاميم محاسبية توضع لبعض المهن والنشاطات. ومن ناحية أخرى فلقد أوضح القرار التطبيقي كذلك أن الميزانية الافتتاحية للدورة المالية لا بد وأن تتطابق مع الميزانية الختامية للدورة المالية السابقة.

وأخيراً فلا بد أن تراعي المؤسسة في تنظيم البيانات المالية ومهل نشرها التشريعات المرعية، ويجب أن تكون تلك البيانات قابلة للتدقيق.

٥ ـ تشجيع استخدام التشغيل الآلي (الالكتروني) للبيانات:

إن تعريف المحاسبة كنظام للمعلومات، وضرورة توافر شروط معينة

لجودة المعلومات المنتجة ، والتي من أهمها الدقة والسرعة والتوقيت الملائم ، جعل من مظاهر الوقت الحالي الاتجاه نحو الاستفادة من الحاسبات الآلية في تشغيل البيانات المحاسبية لضمان توفير خصائص الجودة المذكورة أعلاه في مخرجات النظام ، مما يزيد من منفعتها لمستخدمي هذا النوع من المعلومات . ولقد ساير المشرع اللبناني هذا الاتجاه .

ويتضح ذلك من الرجوع إلى ما ورد بالقرار التطبيقي رقم ١١١ والملاحق الخاصة به . فلقد تضمن المحلق الرابع في قمسه الثاني عدة نصوص تؤيد هذا الاتجاه على النحو التالي :[١]

أ ـ يجب أن تؤمن طريقة القيد الآلية المستخدمة نفس الضمانة التي تؤمنها الطريقة التقليدية لمسك الدفاتر من حيث أمانة القيد الدفتري والسماح بإجراءات عمليات الرقابة .

ب ـ يجب أن تؤدي طريقة المعالجة الآلية المعتمدة إلى وضع بيانات دورية ، تثبت على الورق أو بأية طريقة أخرى تؤمن الحفاظ على البيانات المذكورة وتضمن الثقة بفحواها كوسيلة إثبات قانونية .

يقتضي أن تكون البيانات المذكورة مرقمة ومؤرخة وأن تتضمن مراجعة للمعطيات التي جرت معالجتها وفقاً لحدوثها الزمني ، وبطريقة تحول دون إضافة أية قيود عن طريق الحشو ، أو الغاء أية قيود ، أو إجراء أية إضافات لاحقة .

جـ ـ يجب أن يبين بوضوح أساس كل من المعطيات المسجلة ومحتواها والتنسيب الذي تدون عليه ، كما يجب أن يسند كل قيد إلى مستند ثبوتي خطي ، أما عندما تكون الطريقة الآلية المستعملة في تسجيل المعطيات تتم دون أن تترك أثراً وراءها ، فيجب أن تؤمن طريقة المعالجة إعادة جرد هذه المعطيات بوضوح .

---

(١) الدكتور جوزيف طربيه ، «التصميم المحاسبي العام للمؤسسات» ، دار النهار للنشر عام ١٩٨٢ ، الصفحات من ٢٦٢ ـ ٢٦٣ .

د ـ يجب أن يكون ممكناً في كل لحظة، انطلاقاً من المعطيات المشار إليها اعلاه التعرف إلى مضمون الحسابات والبيانات والمعلومات الجاري تدقيقها. كما يجب أن يؤدي اتباع الطريقة المعاكسة للوصول إلى المعطيات المذكورة. وعليه فإن رصيد أي حساب يجب أن يؤيده كشف بالقيود التي أدت إلى استخراج هذا الرصيد انطلاقاً من رصيد سابق له.

هـ ـ تتضمن أعمال الرقابة حق المراقب في الاطلاع على كافة الوثائق المتعلقة بتحليل وبرمجة تنفيذ المعالجة الآلية وذلك من أجل الوصول إلى إجراء الفحوصات الحسابية اللازمة.

و ـ يجب أن تنظم أعمال المعالجة الآلية للمحاسبة بطريقة تمكن من إجراء الرقابة على توفر السلامة في المعالجة وعناصر الثقة في النتيجة.

٦ ـ الربط بين توقيت التسجيل الدفتري والقيمة التي تتخذ كأساس للتسجيل:

لقد رأى المشرع عند تحديد القيمة التي تتخذ كأساس للاثبات الدفتري بدفاتر المؤسسة، ضرورة الربط بين هذه القيمة وبين توقيت هذا الإثبات، وقد فرق المشرع بين أربعة مراحل لهذا التوقيت وهي: [١]

أ ـ عند دخول الأموال أو الذمم في المؤسسة.

ب ـ عند الجرد.

جـ ـ عند وقف الحسابات.

د ـ عند التفرغ من الأصول أو فقدانها أو تلفها.

ومن الملاحظ أن القيمة التي تستخدم كأساس للتسجيل الدفتري عند دخول الأموال أو الذمم في المؤسسة لا تثير أية مشاكل لأنها تعتمد على قرائن موضوعية يعتمد عليها المحاسب في تحديدها. ولقد نصت المادة الثانية عشر من المرسوم رقم ٤٦٦٥ على أن الأصول التي تدخل في ملكية المنشأة تسجل بتكلفة شرائها، وتسجل السلع والمواد التي تنتجها المؤسسة وفقاً

(١) نفس المرجع السابق، صفحة (٤٩).

لتكلفة انتاجها، أما ما تحصل عليه المؤسسة مجاناً فيسجل وفقاً للقيمة السوقية، وتسجل المقدمات العينية بسعر التقديم. ولقد أوضحت المواد من الثالثة عشر إلى الخامسة عشر من المرسوم السالف الذكر كيفية تحديد تكلفة الشراء وتكلفة الانتاج والقيمة السوقية.

أما في الفترات التالية للحصول على تلك الأصول، فلقد أوضح المرسوم والقرار التطبيقي الملحق به، كيفية معالجة فروق القيم والناشئة من التطورات التي قد تحدث في الظروف الداخلية المحيطة بالمؤسسة.

فمثلاً لقد أوضحت المادة السادسة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ على أن المؤسسة تنظم في نهاية كل دورة مالية، جردة بعناصر وقيم موجوداتها ومطلوباتها، وكذلك أوضح القرار التطبيقي رقم ١١١ في الملحق رقم (٤) كيفية تحديد القيمة الجارية أو الحالية للعناصر التي يتم جردها وفقاً للطبيعة المميزة لكل عنصر. فمثلاً بالنسبة للأصول الثابتة ذكر القرار التطبيقي بأن الأصول التي يطرأ انخفاض على قيمتها للاستهلاك، أو يصار إلى تكوين مؤونة هبوط أسعار لها تحمل للحسابات المتفرعة من الحسابين ٢٨ أو ٢٩ (وهما وفقاً لدليل الحسابات حـ/ استهلاك أصول ثابتة، حـ/ مؤونات هبوط أسعار الأصول الثابتة)، وتبقى الأصول المستهلكة كلياً مسجلة في الميزانية طالما هي موجودة في المؤسسة

أما عند وقف الحسابات والتي نصت عليه المادة العاشرة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ بأن على كل مؤسسة أن تقوم بجرد عناصر موجوداتها ومطلوباتها مرة واحدة في السنة على الأقل وأن توقف جميع حساباتها بهدف تحديد نتيجة أعمالها ووضع ميزانيتها. ولقد أوضح القرار التطبيقي قواعد التقييم في ذلك التاريخ حيث نصت المادة السادسة على أنه بالنسبة للأصول الثابتة، المادية وغير المادية، يتعين عند وقف الحسابات مراعاة الآتي:

أ ـ مقارنة القيمة الحالية للأصول الثابتة بقيمتها الدفترية مبدئياً.

ب ـ لا يسجل ربح التحسين الناتج عن مقارنة القيمة الحالية بالقيمة

الدفترية لعناصر الأصول المادية وغير المادية.

جـ ـ يتم تسجيل قيمة التدني في الأسعار الناتج عن مقارنة القيمة الحالية بالقيمة الدفترية لعناصر الأصول المادية وغير المادية على أساس اعتباره من ضمن الاستهلاك إذا كان التدني نهائياً (لانخفاض الطاقة الانتاجية باستمرار، بسبب مرور الزمن. ..)، أما إذا كان التدني مؤقتاً فيتم تكوين مؤونة بقيمته.

أما بالنسبة للمخزون وقيد الصنع، فلقد ذكرت نفس المادة السابقة من القرار التطبيقي، على ما يلي:

أ ـ عند وقف الحسابات تقارن القيمة الحالية للمخزون وقيد الصنع بالقيمة الدفترية ويؤخذ بهذه الأخيرة إذا كانت أقل من القيمة الحالية، أما إذا كانت القيمة الحالية أقل من القيمة الدفترية، فيستمر الأخذ بالقيمة الدفترية مع تكوين مؤونة لمواجهة هبوط الأسعار.

ب ـ لا يجري تكوين مؤونة هبوط أسعار عندما يكون المخزون وقيد الصنع موضوع عقد بات سينفذ لاحقاً، إذ أن سعر البيع المحدد في العقد يغطي في آن واحد تكلفة البضاعة أو المواد الأولية والاستهلاكية وتكلفة تحويلها، وكافة النفقات الباقية على عاتق المؤسسة من أجل حسن تنفيذ العقد.

وفي ختام هذا الفصل نود الإشارة بأن المشرع اللبناني قد حرص على توحيد عملية تشغيل البيانات في المؤسسات الخاضعة للتصميم المحاسبي العام. وذلك من خلال عرض حدد من الحالات الاسترشادية لتنفيذ خطوات الدورة المحاسبية بالنسبة لعدد من الحسابات، فمثلاً بالنسبة لحساب رأس المال. فلقد ذكر القرار التطبيقي رقم ١١١ بتاريخ ٢٢/ ٢/ ١٩٨٢ (بالملحق رقم ٤)، أن رأس مال الشركة يتضمن في جانبه الدائن قيمة رأس المال المذكورة في عقد الشركة، كما يظهر التطورات التي قد تطرأ على رأس المال خلال حياة الشركة تبعاً للقرارات التي تتخذها الأجهزة المختصة بالشركة.

ويجعل هذا الحساب دائناً بالزيادة التي تتقرر على رأس المال

والناتجة من استخدام مال الاحتياط أو تقديمات نقدية أو عينية من الشركاء.

كما يجعل هذا الحساب مديناً بالتخفيضات الجارية على رأس المال مهما كان السبب (مردودات للمساهمين في رأس المال، اقفال خسائر. . .).

وكذلك الحال بالنسبة للبضائع (المعدة للبيع)، فلقد أوضح القرار التطبيقي بأنه في حالة اتباع المؤسسة لطريقة الجرد الدوري، يجعل الحساب ٣٧ (حـ/ البضائع المعدة للبيع) دائناً بقيمة مخزون أول المدة، والحساب (٦٠٥) (حـ/ التغير في مخزون البضاعة) مديناً. كما يجعل الحساب ٣٧ مديناً بقيمة مخزون آخر المدة والحساب (٦٠٥) دائناً. أما إذا كانت المؤسسة تعتمد طريقة الجرد المستمر، فيجعل الحساب (٣٧) مديناً بالداخل إلى المخازن والحساب (٦٠٥) دائناً، كما يجعل الحساب (٣٧) دائناً بالخارج من المخازن عند إعادة البيع، والحساب (٦٠٥) مديناً.

والآن بعد أن استعرضنا دورة تشغيل البيانات، فإن نتيجة هذه الدورة هي إعداد مجموعة من القوائم والتقارير المالية تمثل مخرجات التصميم المحاسبي العام كنظام للمعلومات. وهذا ما ينقلنا إلى الفصلين الثاني والثالث من هذا الباب.

الفصل الثاني
الميزانية وفقاً للنظام المختصر

تعتبر الميزانية أحد مكونات مخرجات النظام المحاسبي ونتيجة اتمام تشغيل البيانات من خلال الدورة المحاسبية ، ولقد حاول التصميم المحاسبي العام وضع مجموعة من القواعد والنماذج الملزمة لضمان إعداد الميزانية على صورة تجعلها تحتوي على قدر من المعلومات تحقق المستوى المطلوب من الافصاح عن المركز المالي ، وتساعد على إجراء المقارنات والتجميع الاحصائي على مستوى الصناعة أو القطاع أو على المستوى القومي ككل .

وسوف يخصص هذا الفصل لاستعراض أهم القواعد التي أوردها التصميم المحاسبي العام والقرار التطبيقي المصاحب له ، بصدد إعداد الميزانية (قائمة المركز المالي) وتأثير الاستهلاك على إعداد تلك القائمة كأحد التسويات الجردية المؤثرة على بياناتها ، مع عرض لنموذج الميزانية وفقاً للتصميم المحاسبي العام على أن تقتصر دراستنا على النموذج وفقاً للنظام المختصر ، تاركين النماذج الأخرى لدراسات قادمة . وسوف نختتم هذا الفصل ببعض الحالات التطبيقية لبيان كيفية إعداد الميزانية والاستفادة من بياناتها وفقاً للتصميم المحاسبي العام .

أولاً : القواعد العامة بصدد إعداد الميزانية :

بالرجوع إلى نصوص المرسوم رقم ٤٦٦٥ لوضع التصميم المحاسبي العام والقرار التطبيقي رقم ١١١ ، يمكن استخلاص القواعد التالية بصدد إعداد الميزانية :

١ ـ لقد حدد التصميم المحاسبي العام مكونات الميزانية في مادته التاسعة عشر حيث نص على أن: «الميزانية هي بيان يتضمن عناصر الموجودات والمطلوبات والرساميل الخاصة بالمؤسسة بتاريخ معين». ومن ثم فإن الميزانية تتضمن عناصر المركز المالي المتعارف عليها إلا وهي: الأصول والخصوم وحقوق الملكية.

٢ ـ ضرورة المحافظة على الافصاح الكافي والدقيق من خلال عرض الأرقام المقارنة العائدة إلى الدورة المالية السابقة. ويتضح ذلك من نص المادة الخامسة من المرسوم رقم ٤٦٦٥ حيث ذكرت بأنه يجب أن تقدم البيانات المالية وصفاً أميناً وواضحاً ودقيقاً وكاملاً للوقائع والأوضاع المالية في المؤسسة كما يجب أن تتضمن الأرقام المقارنة العائدة للدورة المالية السابقة، وأن تبرز الوقائع المهمة المتعلقة بالوضع المالي للمؤسسة ونتيجة أعمالها، والتي قد تؤثر على القرارات التي يمكن أن تتخذها المراجع التي تستلم تلك المعلومات.

٣ ـ لقد حدد المشرع في المواد من الثانية عشر إلى الخامسة عشر من المرسوم رقم ٤٦٦٥ قواعد تقييم عناصر الموجودات والمطلوبات والرساميل في تاريخ إعداد الميزانية.

ولقد سبق أن تعرضنا إلى جزء كبير من هذه القواعد في موضع سابق. ولكن من الأمور التي نود إضافتها هنا عمليات إعادة التخمين (إعادة التقدير) والتي اجازها المشرع اللبناني، ويتضح ذلك من النقاط التالية:

أ ـ لقد نص المشرع في المادة السادسة عشر من المرسوم رقم ٤٦٦٥ على:

«تهدف عمليات إعادة التخمين الجزئية أو الشاملة لعناصر الميزانية إلى استبدال القيم المسجلة سابقاً بقيم مصححة وفقاً للشروط المقررة في التشريعات المرعية الإجراء». ويتضح من نص هذه المادة أن التصميم المحاسبي العام لم يتضمن أية قواعد أو إجراءات لاتمام عمليات إعادة

التخمين، ولكنه ترك أمر ذلك إلى «الشروط المقررة في التشريعات المرعية الأجراء». ولقد فهم أن المقصود بتلك التشريعات المرعية، هو قانون ضريبة الدخل رقم ٢٧/ ٨٠ والذي أوضح القواعد المنظمة لعمليات إعادة التخمين الأصول الثابتة.

ب ـ لقد نصت المادة الحادية عشر من القانون ٢٧/ ١٩٨٠ لضريبة الدخل، على أن للمؤسسات الخاضعة لطريقة التكليف بالربح الحقيقي أن تعيد كل خمس سنوات تخمين ما لديها من عناصر أصول ثابتة وفقاً للأصول المحددة في قانون التجارة لتخمين المقدمات العينية في شركات الأموال، على أن يتم ابلاغ الدائرة المالية المختصة بنتائج محضر التخمين.

ولقد أوضحت هذه المادة المعالجة المحاسبية والضريبية لنتائج إعادة التخمين حيث نصت على أنه في حالة تخمين عناصر الأصول الثابتة بأعلى من سعر تكلفتها الأصلي أو من رصيده المتبقى بعد الاستهلاك، تعتبر الزيادة ربح تحسين. ولقد حدد القانون ٢٧/ ٨٠ مدى خضوع هذا الربح لضريبة الدخل حيث أوضح بأن ربح التحسين لا يخضع لضريبة الدخل إذا بقي مستقلاً في حساب خاص في كل من جانبي الأصول والخصوم في الميزانية أو إذا استعمل في تغطية خسائر ما تزال ظاهرة ومحددة في الميزانية وذلك ضمن حدود ما يستعمل منه في تغطية هذه الخسائر.

أما في الحالات الأخرى فيخضع ربح التحسين لضريبة الدخل بمعدل ١٢٪، ويمكن عندئذ خساب الاستهلاك على القيمة الجديدة الظاهرة نتيجة إعادة التخمين الموافق عليها من الدائرة المالية المختصة أو المقررة من لجنة الاعتراضات.

جـ ـ لقد أوضح المشرع اللبناني أيضاً الحالات التي تلجأ فيها المؤسسة إلى إعادة التخمين ومن بين تلك الحالات، عند انضمام أو انفصال أحد الشركاء، أو عند ارتفاع قيمة الأصول الثابتة ارتفاعاً كبيراً أو انخفاض قيمتها ورغبة المؤسسة في اظهار المركز المالي بصورة واقعية، أو رغبتها في تكوين

احتياطي استبدال لشراء أصول ثابتة جديدة.

د ـ ولقد نص الملحق رقم (٤) من القرار التطبيقي رقم ١١١ على أنه «توازن الزيادة في قيمة الأصول الناتجة عن عملية إعادة التخمين بوضع ما يوازيها في حساب الرساميل الخاصة (الحساب رقم ١٠٣ ـ فروقات إعادة التخمين)» ومن ناحية أخرى أوضح هذا الملحق بأنه يمكن إضافة فروقات إعادة التخمين إلى رأس المال، إلا أنه لا يمكن إجراء أي توزيع عليها.

ثانياً: قواعد استهلاك الأصول الثابتة:

لقد نص القرار التطبيقي على أن الأصول الثابتة تتكون من جميع الأموال والقيم المخصصة للبقاء طويلاً على ذات الشكل في المؤسسة. ولقد ذكرت المادة السادسة من ذات القرار على: «فيما يتعلق بالأصول الثابتة التي تنخفض طاقتها الانتاجية العادية باستمرار بسبب عامل مرور الزمن أو بسبب الاستعمال أو التغيرات التقنية أو لأي سبب آخر، تضع المؤسسة لها مخططاً للاستهلاك وفقاً لأحكام المادة (٢) من القانون ٢٧/ ٨٠. وعند وقف الحسابات في نهاية كل دورة مالية تتحدد قيمة الأصل الصافية بنتيجة تطبيق هذا المخطط على القيمة الدفترية للأصل. ولا تتأثر القيمة الصافية للأصول بقيمتها الحالية ما لم تكن هذه الأخيرة أدنى منها، حيث يصار إلى تكوين: إما استهلاك استثنائي إذا كان هذا التدني قد تم بصورة نهائية، ويعدل تبعاً لذلك رصيد مخطط الاستهلاك، وإما تكوين مؤونة بقيمة هذا التدني إذا اعتبر أنه مؤقت».

ومن هذا يتضح أن التصميم المحاسبي العام، والقرار التطبيقي المصاحب له ترك قواعد احتساب الاستهلاك لقانون ضريبة الدخل ٢٧/ ١٩٨٠ اقتناعاً بأن الاستهلاك يعتبر أحد المؤثرات الهامة على تحديد وعاء الضريبة باعتباره أحد الأعباء واجبة الخصم من إيرادات الفترة. وبالرجوع إلى نصوص القانون ٢٧/ ٨٠ بصدد قواعد استهلاك الأصول الثابتة، يمكن استخلاص النقاط التالية:

١ ـ لقد نصت المادة الثانية من القانون ٢٧/ ١٩٨٠ على أن الاستهلاك يعتبر من الأعباء المقبولة التنزيل، حيث ذكرت بأن الاستهلاكات المحسوبة على أساس سعر الكلفة الأصلي لعناصر الأصول الثابتة لدى المؤسسة، يتخذ وزير المالية قرار بتحديد نسب هذه الاستهلاكات ضمن حدود قصوى ودنيا، على أن يحق للمكلف أن يختار النسبة أو النسب التي تتلاءم مع أوضاعه ومؤسسته، شرط أن يودع الدائرة المالية المختصة مسبقاً برنامج الاستهلاكات وإلا اعتبر أنه اختار نسبة الاستهلاك الدنيا، على أن تبقى النسبة أو النسب المختارة ثابتة والزامية طوال المدة المحددة لتعادل قيمة الاستهلاك مع سعر الكلفة الأصلي. ولقد أصدر وزير المالية قرارات حدد فيها معدلات الاستهلاك القصوي والدنيا لكل نوع من أنواع الأصول الثابتة.

٢ ـ نص القانون ٢٧/ ١٩٨٠ على استخدام طريقة القسط الثابت فقط لاحتساب أقساط الاستهلاك السنوية. ولقد أوضح القانون أن بعضاً من الأصول الثابتة (كالعدد الصغيرة في الورش) من الصعب استخدام معدلات لاستهلاكها مما يجعل من الملائم تحديد قسط الإهلاك السنوي لها من خلال «عملية إعادة التخمين» ويتحدد قسط الاستهلاك السنوي والذي يحمل على إيرادات الفترة عن طريق إيجاد الفرق بين قيمة الأصل أول الفترة مضافاً إليه ما تم شراؤه أو انتاجه خلال الفترة والقيمة آخر المدة لهذا الأصل وفقاً لإعادة التخمين.

٣ ـ محاولة المشرع استخدام مدخل المحافظة على القوة الانتاجية لرأس المال المستثمر عند حساب أقساط الاستهلاك. فبعد أن كانت إدارات الضرائب تصر على استخدام سعر الكلفة الأصلي لحساب أقساط الإهلاك مما يعني المحافظة على القيمة الإسمية لرأس المال المستثمر، جاء القانون رقم ٢٧/ ١٩٨٠ ليجيز في مادته الحادية عشر للمؤسسات الخاضعة للربح الحقيقي إعادة تخمين ما لديها من عناصر أصول ثابتة مرة كل خمس سنوات، واحتساب الاستهلاك على القيمة الجديدة بعد إعادة التخمين. ولا شك أن المشرع قد قصد بذلك المحافظة على القوة الانتاجية لرأس المال المستثمر

حيث تتمكن المؤسسة من استبدال أصولها المستهلكة بأخرى جديدة لها نفس الطاقة الانتاجية في ظل الارتفاع المستمر لمستويات الأسعار. ولا شك أن القانون ٢٧/ ١٩٨٠ ترك الحرية للمؤسسات الخاضعة للربح الحقيقي لإجراء عمليات إعادة التخمين أو عدم إجرائها وفقاً لما تراه من أهداف يمكن تحقيقها من وراء ذلك وخاصة أن أرباح التحسين الناشئة من عمليات إعادة التخمين ستخضع لضريبة نسبية مقدارها ١٢٪ من قيمة الربح.

ثالثاً: نموذج الميزانية وفقاً للنظام المختصر:

لقد أورد المرسوم رقم ٤٦٦٥ بوضع التصميم المحاسبي العام في الملحق رقم (٥) - ١ نموذجاً للميزانية وفقاً للنظام المختصر، وأوضح ضرورة التزام المؤسسات الخاضعة لأحكام التصميم المحاسبي العام بهذا النموذج. ويتضح من استعراض مكونات هذا النموذج الخصائص التالية:

١ - ضرورة استخدام الأرقام الدالة على مفردات الميزانية (الترميز الرقمي) بدليل الحسابات، للدلالة على مستوى الافصاح أو الإجمال التي تحتوي عليه بيانات تلك القائمة.

٢ - ضرورة إظهار القيمة الإجمالية لعناصر الموجودات (الأصول) ثم إظهار مقدار الاستهلاكات والمؤونات لاستخراج صافي القيمة بعد ذلك.

٣ - ضرورة إظهار الأرقام المقارنة عن الدورة المالية السابقة للتعرف على تطورات المفردات المختلفة بين فترتين ماليتين متتاليتين، مما يزيد منفعة تلك المعلومات لمستخدمي الميزانية. وذلك بطبيعة الحال في جميع الميزانيات ما عدا الميزانية الأولى للشركة.

٤ - ضرورة مراعاة التبويب العلمي بما يضمن سلامة عرض الميزانية. ولقداستخدام المشرع التبويب المتعارف عليه سواء في جانب الموجودات أو جانب المطلوبات. ومن أهم هذه القواعد:

أ - تقسيم الأصول الثابتة إلى ثلاثة مجموعات فرعية (غير مادية، مادية، مالية) مع بيان سعر الكلفة الأصلية في خانة مستقلة ثم إظهار مجموع

الاستهلاكات والمؤونات لإظهار صافي القيمة بعد ذلك.

ب ـ ضرورة الفصل بين الأصول الثابتة والأصول المتداولة وإظهار كلاً منها في مجموعة مستقلة.

جـ ـ تخصيص مفردة مستقلة لإظهار إجمالي فروقات الأعباء والتسويات والتي تنشأ من التسويات الجردية للأعباء والإيرادات مثل: أعباء محتسبة مسبقاً وإيرادات محتسبة مسبقاً والأعباء الواجب توزيعها على عدة دورات.

د ـ التفرقة بين الالتزامات الداخلية (الرساميل الخاصة)، والمطلوبات الخارجية.

وفيما يلي نموذج الميزانية وفقاً للنظام المختصر كما ورد بالملحق رقم (٥) ـ ١ ـ بالمرسوم رقم ٤٦٦٥:

الملحق رقم ٥ ـ (١)

الميزانيـــة
(النظام المختصر)

اسم المؤسسة التجاري . . . .
رقم السجل التجاري . . . .
نوع المؤسسة : فردية ـ شركة اشخاص ـ شركة أموال

العنوان : . . . .
اسم صاحب المؤسسة الفردية : . . . .
رقمـــه : . . . .

	الموجودات		الدورة المالية الحالية			الدورة المالية السابقة
			القيمة غير الصافية	الاستهلاكات والمؤونات	القيمة الصافية	القيمة الصافية
			١	٢	٣	٤
٢١١	ـ المؤسسة التجارية (الخلو، الشهرة ، الزبائن)	١٠				
٢١٩	ـ أصول ثابتة غير مادية أخرى	١١	—	—	—	—
٢١٠	إجمالي الأصول الثابتة غير المادية	١٩				
٢٢٠	إجمالي الأصول الثابتة المادية	٢٩				
٢٥٠	إجمالي الأصول الثابتة المالية	٣٩				
	مجموع الأصول الثابتة I	٤٩				

٤٥١	حسابات الشركاء الجارية المدينة	٥٠	
	II		
٣٠٠	المخزون وقيد الصنع	٥٩	
٤٠٩	ـ سلفات ودفعات على حساب طلبيات الاستثمار	٦٠	
٤١٠	ـ الزبائن		
٤١-٤٣	ذمم مدينة	٦١	
٤٤		٦٣	
٥٠٠	ـ سندات توظيف	٧١	
٥١٠	ـ المصارف	٧٢	
٥٣٠	ـ الصندوق	٧٣	
	مجموع الأصول المتداولة III	٨٩	
(٤٧١	إجمالي فروقات الأعباء والتسويات		
(٤٧٢		٩٠	
(٤٧٦	IV		
	المجموع العام IV.III.II.I	٩٩	

السنة المالية . . . .

من . . . . الى . . . .

	المطلوبات		الدورة المالية ا الية	الدورة المالية السابقة ٤
١٠٠	راس المال	١١		
١٠٢	فروقات اعادة التخمين	١٢		
	الاحتياطيات	١٣		
١١١	ـ احتياطي قانوني	١٤		
١١٩	ـ احتياطيات اخرى	١٨		
١٢٠	نتائج سابقة مدورة	١٩		
	(رصيد دائن أو مدين)			
١٣٠	النتيجة الصافية للدوزة المالية	٢٠		
	(ربح او خسارة)			
١٤٠	إعانات للتوظيفات	٢١		
	الرساميل الخاصة I	٢٩		
١٥٠	إجمالي المؤونات لمواجهة اخطار وأعباء II	٣٩		
١٦٠ـ	إجمالي الديون المالية الطويلة والمتوسطة الأجل III	٤٩		

الحساب	البيان		الرقم	
٤٥١	حسابات الشركاء الجارية الدائنة	IV	٥٠	
٤١٩	سلفات ومقبوضات على حساب طلبيات قيد التنفيذ		٥١	
٤٠١	ذمم دائنة (موردو الاستثمار)		٥٢	
٤٢/٤١	ذمم الاستثمار الدائنة (مستخدمون		٦٤	
٤٣	ضمان اجتماعي . .)			
٤٤	ذمم دائنة اخرى (ضرائب)		٦٥	
٥١٩	مساهمات مالية جارية		٧٩	
	ذمم دائنة قصيرة الأجل	V	٨٩	
٤٧٣)	إجمالي فروقات الايزادات		٩٠	
٤٧٥)	والتسويات	VI		
	المجموع العام VI.V..IV..III..II..I		٩٩	

ولايضاح كيفية إعداد الميزانية وفقاً لقواعد التصميم المحاسبي العام، نورد الأمثلة التالية:

مثال (١):

فيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر إحدى المؤسسات اللبنانية وذلك بعد إعداد حساب النتيجة عن السنة المنتهية في ٣١ كانون الأول ١٩٨٧ (المبالغ بالليرة اللبنانية):

٢٠٠٠٠٠٠ إجمالي الأصول الثابتة المالية، ١٠٠٠٠٠٠ قرض طويل الأجل، ٨٠٠٠٠٠ مخزون وقيد الصنع، ١٢٠٠٠٠٠ الزبائن (العملاء) ٤٣٠٠٠٠ حساب جاري المصرف العربي المحدود، ٩٢٠٠٠٠ إجمالي الأصول الثابتة غير المادية، ١٠٠٠٠٠٠ سندات توظيف، ٣٠٠٠٠٠٠ إجمالي الأصول الثابتة المادية، ٦٠٠٠٠٠ نتائج سابقة مدورة (دائن)، ٤٠٠٠٠٠ فروقات إعادة التخمين (دائن)، ٥٥٠٠٠٠ النتيجة الصافية للدورة المالية (دائن)، ٨٠٠٠٠٠ إجمالي مؤونات لمواجهة أخطار وأعباء.

المطلوب: تصوير الميزانية لهذه المؤسسة وفقاً لأحكام التصميم المحاسبي العام في لبنان وذلك في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٧.

الحل :

الميزانية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٧

	الموجودات			المطلوبات	
٢١٠	إجمالي الأصول الثابتة غير المادية	٩٢٠٠٠٠	١٠٠	رأس المال	٦٠٠٠٠٠٠
٢٢٠	إجمالي الأصول الثابتة المادية	٣٠٠٠٠٠٠	١٠٢	فروقات إعادة التخمين	٤٠٠٠٠٠
٢٥٠	إجمالي الأصول الثابتة المالية	٢٠٠٠٠٠٠	١٢٠	نتائج سابقة مدورة	٦٠٠٠٠٠
	مجموع الأصول الثابتة I	٥٩٢٠٠٠٠	١٣٠	النتيجة الصافية للدورة المالية	٥٥٠٠٠٠
٣٠٠	المخزون وقيد الصنع	٨٠٠٠٠٠		مجموع الرساميل الخاصة I	٧٥٥٠٠٠٠
٤١٠	الزبائن	١٢٠٠٠٠٠	١٥٠	إجمالي المؤونات لمواجهة	
٥٠٠	سندات توظيف	١٠٠٠٠٠٠		أعباء وأخطار II	٨٠٠٠٠٠
٥١٠	المصارف	٤٣٠٠٠٠			
			١٦٠	إجمالي الديون المالية الطويلة	
	مجموع الأصول المتداولة III	٣٤٣٠٠٠٠		والمتوسطة الأجل III	١٠٠٠٠٠٠
	المجموع العام	٩٣٥٠٠٠٠		المجموع العام	٩٣٥٠٠٠٠

ملاحظات على الحل :

١ ـ لم تتضمن البيانات المستخرجة من دفاتر المؤسسة مقدار رأس المال ، وقد تم استخدام خاصية توازن جانبي الميزانية لاستخراج رأس المال كمتمم حسابي بين مجموع جانبي الميزانية .

٢ ـ اقتصرت بيانات الميزانية على المفردات التي استخرجت من دفاتر المؤسسة ولم تتضمن الميزانية المفردات الأخرى التي ورد ذكرها بالنموذج الوارد في ملحق التصميم المحاسبي العام.

٣ ـ لم تخصص خانة للأرقام المقارنة عن الدورة المالية السابقة لعدم توافر بيانات عنها في المثال السابق .

مثال (٢) :

لقد اظهرت سجلات ودفاتر مؤسسة الأحلام اللبنانية ـ بعد إعداد حساب النتيجة ـ الأرصدة التالية وذلك في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٦ (القيمة بالليرة اللبنانية) :

٥٨٠٠٠٠٠ أراضي ، ٧٠٠٠٠٠٠ أبنية ، ٣٢٠٠٠٠٠ تجهيزات فنية ومعدات ، ١٩٩٠٠٠٠ الزبائن ، ٣٤٠٠٠٠٠ الصندوق ، ٨٩٠٠٠٠ إيرادات محتسبة مقدماً ، ٦٠٠٠٠٠ ضرائب مستحقة ، ٢٦٠٠٠٠٠ نتائج سابقة مدورة ، ٩٠٠٠٠٠ النتيجة الصافية للدورة المالية (خسائر) ، ١٣٩٠٠٠٠ أعباء محتسبة مقدماً ، ٥٩٠٠٠٠ مؤونات هبوط قيم الذمم المدنية ـ زبائن ، ١٠٠٠٠٠٠ ذمم دائنة (موردو الاستثمار) ، ١٨٠٠٠٠٠ مؤونات لمواجهة أخطار وأعباء ، ٦٠٠٠٠٠٠ مجموع استهلاكات أصول ثابتة مادية ، ٢٨٠٠٠٠٠ احتياطي قانوني ، ١٩٠٠٠٠٠٠ رأس المال ، ٢٠٠٠٠٠٠ إجمالي الأصول الثابتة المالية ، ٨٠٠٠٠٠٠ المخزون وقيد الصنع ، ١٦٠٠٠٠٠ سندات توظيف .

المطلوب :

تصوير ميزانية مؤسسة الأحلام في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٦ وفقاً لأحكام التصميم المحاسبي العام.

الحل :

الميزانية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٦

الموجودات

المبلغ الإجمالي	الاهتلاكات والمؤونات	الصافي	البيان	رقم الحساب
١٦٠٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠٠	إجمالي الأصول الثابتة المادية	٢٢٠
٢٠٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠٠	إجمالي الأصول الثابتة المالية	٢٥٠
١٨٠٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠٠	مجموع الأصول الثابتة I	
٨٠٠٠٠٠٠		٨٠٠٠٠٠٠	المخزون وقيد الصنع	٣٠٠
١٩٩٠٠٠٠	٥٩٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠٠	الزبائن ومؤونات	٤١٠
١٦٠٠٠٠٠		١٦٠٠٠٠٠	سندات توظيف	٥٠٠
٣٤٠٠٠٠٠		٣٤٠٠٠٠٠	الصندوق	٥٣٠
١٤٩٩٠٠٠٠	٥٩٠٠٠٠	١٤٤٠٠٠٠٠	مجموع الأصول المتداولة II	
			إجمالي فروقات الأعباء والتسويات	
١٣٩٠٠٠٠		١٣٩٠٠٠٠	أعباء محتسبة مسبقاً III	٤٧٢
		٢٧٧٩٠٠٠٠	المحموع العام I + II + III	

المطلوبات

		البيان	رقم الحساب
	١٩٠٠٠٠٠٠	رأس المال	١٠٠
		الاحتياطيات :	
	٢٨٠٠٠٠٠	احتياطي قانوني	١١١
	٢٦٠٠٠٠٠	نتائج سابقة مدورة	١٢٠
	٩٠٠٠٠٠	النتيجة الصافية للدورة المالية (حسائر)	١٣٠
٢٣٥٠٠٠٠٠		الرساميل الخاصة I	
		إجمالي المؤونات لمواجهة	١٥٠
١٨٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠	أخطار وأعباء II	
	١٠٠٠٠٠٠	دمم دائنة (مورد واستثمار)	٤٠١
	٦٠٠٠٠٠	ذمم دائنة أخرى (صرائب)	٤٤
١٦٠٠٠٠٠		دمم دائنة قصيرة الأحل III	
		إجمالي فروقات الإيرادات والتسويات	
٨٩٠٠٠٠	٨٩٠٠٠٠	إيرادات محتسة مسبقاً IV	٤٧٣
٢٧٧٩٠٠٠٠		المحموع العام I + II + III + IV	

ملاحظات على الحل :

١ ـ تم تجميع مفردات الأصول الثابتة المادية في بند واحد تبعاً لنموذج الميزانية وفقاً للنظام المختصر في التصميم المحاسبي العام، ويتم ذلك بالنسبة لجميع العناصر الأخرى إذا توفرت بيانات تحليلية عن مفرداتها.

٢ ـ ضرورة الإلتزم بالناحية الشكلية في أظهار القيمة غير الصافية في خانة مستقلة، وإظهار الاستهلاكات والمؤونات المرتبطة بالأصول في خانة مستقلة ثم إظهار صافي القيمة في خانة ثالثة.

٣ ـ تم خصم نتيجة الدورة المالية (٩٠٠٠٠٠ ليرة) حيث أنها تمثل خسائر العام، ومن الملاحظ أنها لا تظهر في جانب الأرصدة المدينة ولكنها تخصم من مجموع الرساميل الخاصة.

٤ ـ بالنسبة للعناصر المقدمة والمستحقة تظهر حسب طبيعة الرصيد في جانب الموجودات (الأصول) أو المطلوبات (خصوم).

٥ ـ تم استخدام الترميز الرقمي الوارد بلائحة الحسابات للدلالة على مفردات الميزانية وذلك تمشياً مع متطلبات إعداد نموذج الميزانية وفقاً لأحكام التصميم المحاسبي العام.

ولذلك فقد رأينا أن نرفق في ختام هذا الباب ملحقاً يبين الأرقام الدالة على مفردات الدليل المحاسبي (مجموعة الحسابات) والذي أطلق عليه «لائحة الحسابات». كما وردت بالملحق رقم (٢) من القرار التطبيقي رقم ١١١ ـ ١ بتاريخ ٢٢/٢/١٩٨٢ والصادر عن وزير المالية. ولا شك أن لائحة الحسابات سوف تساعد في التعرف على أرقام كل مفردة ومكونات الفئات الرئيسية للحسابات من حسابات رئيسية وفرعية ومساعدة. وبطبيعة الحال فإن الرجوع إلى هذه اللائحة سوف يكون مفيداً في التعرف على ما جاء به التصميم المحاسبي العام في هذا الصدد مقارنة بما سبق دراسته في القسم الأول عن الترميز الرقمي المستخدم في ظل النظام المحاسبي في جمهورية مصر العربية.

الفصل الثالث
حساب النتيجة وفقاً للنظام المختصر

تضمنت أهداف التصميم المحاسبي العام إظهار نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال دورة مالية معينة، ويتضح ذلك من نص المادة الأولى من المرسوم رقم ٤٦٦٥ والتي ذكرت بأن المحاسبة هي نظام لتنسيق المعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسة، وهي تتناول ضبط المعطيات الأساسية بصورة رقمية وتسجيلها وتبويبها وتقديمها بعد المعالجة اللازمة كمجموعة متناسقة من المعلومات على شكل بيانات مالية تمكن دورياً من اعطاء صورة أمينة عن نتائج العمليات المسجلة وعن صافي حقوق المؤسسة ومركزها المالي. ويستخدم حساب النتيجة كأداة لإظهار نتائج عمليات المؤسسة، ومن ثم فهو أحد مخرجات النظام المحاسبي. ولقد اهتم المرسوم رقم ٤٦٦٥ والقرار التطبيقي الملازم له رقم ١١١ بكيفية إعداد هذا الحساب ضماناً لسلامة المضمون وصدق العرض وتوحيداً للشكل.

وسوف يخصص هذا الفصل للتعرف أولاً على القواعد الملزمة في إعداد حساب النتيجة ثم ننتقل إلى دراسة الجوانب الشكلية من خلال استعراض النموذج الذي أورده المرسوم رقم ٤٦٦٥ والملزم إستخدامه وفقاً للنظام المختصر - محل دراستنا في هذا الفصل - وسوف نختتم هذا الفصل بمجموعة من الأمثلة لشرح كيفية تطبيق القواعد الملزمة في الإعداد وبيان الصورة التي يظهر بها هذا الحساب لمستخدمي القوائم المالية.

أولاً: القواعد الملزمة عند إعداد حساب النتيجة:

استناداً لنصوص مواد المرسوم رقم ٤٦٦٥ والقرار التطبيقي رقم ١١١ يمكن استخلاص النقاط التالية:

١ ـ لقد أوضحت المادة التاسعة عشر من المرسوم رقم ٤٦٦٥ بأن حساب النتيجة يعتبر من القوائم الملزمة كحد أدنى من المعلومات الواجب توفيرها، حيث ذكر بأن من بين البيانات الواجب إعدادها حساب النتيجة والذي يمثل بيان تجميعي لواردات المؤسسة وأعبائها خلال دورة مالية معينة، تظهر بموجبه نتيجة الدورة المذكورة من ربح أو خسارة من جراء مقابلة الواردات بالأعباء.

٢ ـ لقد اظهرت المادة السابعة عشر من المرسوم رقم ٤٦٦٥ مكونات الواردات والأعباء المكونة لحساب النتيجة، ونصت على أن نتيجة الدورة المالية تتمثل بالفرق بين وارداتها وأعبائها. وتتكون كل مجموعة من الآتي:

أ ـ الواردات (الإيرادات): تتكون هذه الواردات من المبالغ أو القيم التي تخص الدورة المالية، المقبوضة أو المرتقب قبضهانتيجة للأسباب التالية:

ـ بسبب ما قدمته المؤسسة من بضائع أو مواد أو اشغال أو خدمات أو منافع.

ـ من جراء موجب قانوني مترتب للمؤسسة على الغير.

ـ بصورة استثنائية بدون مقابل.

ـ نتيجة للتغير في الانتاج المخزون (أي الفرق بالزيادة أو النقصان بين قيمة الانتاج المخزون آخر المدة وقيمة المخزون أول المدة) ويبين الرصيد الدائن على وجود مخزون تكميلي بينما الرصيد المدين يشير إلى حصول انخفاض في المخزون ولا تؤخذ هنا مؤونات هبوط أسعار المخزون.

ـ قيمة انتاج المؤسسة من الأصول الثابتة.

ـ نتيجة مردودات الاستهلاكات والمؤونات.

ـ نتيجة بدل التفرغ من عناصر الأصول المبيعة أو التالفة أو المفقودة.

ب ـ الأعباء: والتي تتألف من المبالغ أو القيم التي تخص الدورة

المالية، المدفوعة أو المستحق دفعها، في مقابل:

- البضائع أو المواد أو التجهيزات أو الاشغال أو الخدمات التي أديت للمؤسسة.

- المنافع التي حصلت عليها المؤسسة.

- تنفيذاً لموجب قانوني مترتب على المؤسسة.

- بصورة استثنائية بدون أي مقابل.

- مخصصات الاستهلاك والمؤونات.

- القيم الدفترية لعناصر الأصول المتفرغ عنها أو التالفة أو المفقودة.

٣ - ضرورة إجراء التسويات اللازمة لبنود الواردات والأعباء تطبيقاً لمبدأ الاستحقاق بحيث تتمثل مكونات حساب النتيجة من الواردات الخاصة بالدورة المالية سواء التي قبضت أو المرتقب قبضها (المستحقة)، وكذلك من الأعباء الخاصة بالدورة المالية سواء المدفوعة أو المستحق دفعها، ويتضح ذلك من نص المادة السابعة عشر من المرسوم رقم ٤٦٦٥ والسابق الإشارة إليها. وبالتبعية استبعاد ما دفع أو ما حصل من أعباء وإيرادات تخص فترات لاحقة.

٤ - ضرورة مراعاة أن حساب النتيجة يظهر الربح المحاسبي (النتيجة الصافية للدورة المالية) دون الربح الضريبي (وعاء احتساب الضريبة)، مما يتطلب معه ضرورة إجراء مجموعة من التعديلات على الربح المحاسبي للتوصل إلى الربح الضريبي نص عليها الملحق رقم (٣) من القرار التطبيقي لوزير المالية رقم ١١١، بحيث يتم إضافة الاستهلاكات الاستثنائية والمؤونة المكونة لمواجهة هبوط الأسعار وأية مؤونة أخرى لا ينص القانون الضريبي على خصمها وتحميلها على واردات الدورة المالية، كذلك يتم استبعاد الإيرادات غير الخاضعة للضريبة من مجموع الأرباح الصافية.

٥ - ضرورة مراعاة تأثير تطبيق القواعد والمبادىء المحاسبية التي أشار

إليها المرسوم رقم ٤٦٦٥ في مادته الرابعة ـ والسابق دراستها في الباب الأول ـ على إعداد حساب النتيجة وبيان النتيجة الصافية للدورة المالية ، ومن أمثلة تلك المبادىء ، مبدأ استمرار الاستثمار وما يتطلبه ذلك من التقييم على أساس الكلفة التاريخية للأموال وضرورة توزيع تلك الكلفة على الدورات المالية التي تستفيد من خدمات تلك الأموال (الاستهلاك) ، ومبدأ استقلالية الدورات المالية مما يعني ضرورة إجراء التسويات الجردية بما يؤدي تضمين كل دورة مالية بما يعود لها فقط من واردات وأعباء ، وأخيراً فإن مبدأ الحيطة والحذر يعني عدم ادراج في حساب النتيجة لأي إيراد أو ربح تحسين إلا عند تحققه ، مع أنه يجب تدوين كل عبء أو تدن في قيمة موجودات المؤسسة بمجرد احتمال حصوله ، مثال ذلك تكون مؤونات هبوط قيم الذمم المدينة لمقابلة الديون المشكوك في تحصيلها .

٦ ـ ضرورة إعداد حساب النتيجة على عدد من المراحل لتوفير المعلومات عن نتيجة النشاط وقياس كفاءة الأداء الإداري للمؤسسة بما يخدم وحدة المفهوم بين منتجي المعلومات ومستخدميها على مختلف المستويات. ولقد نص القرار التطبيقي رقم ١١١ في الفصل الثاني من الملحق رقم (٤) على النتائج الرئيسية التي يتعين الالتزام بها عند إعداد حساب النتيجة والتي تتمثل في سبعة نتائج رئيسية يخصص لكل نتيجة مرحلة مستقلة من مراحل إعداد حساب النتيجة وذلك على النحو التالي :[١] ـ

يمكن الوصول إلى النتائج الرئيسية لعمليات المؤسسة عن طريق وضع حسابات تجميعية أو باستخدام حسابات النتائج .

إن أرصدة الحسابات التجميعية تسجل محاسبياً في حسابات النتائج الملائمة لها كما يلي :

---

(١) الملحق رقم (٤) للقرار التطبيقي رقم ١١١ بتاريخ ٢٢/ ٢/ ١٩٨٢ ، الفصل الثاني ، البند ثالثاً بعنوان «النتائج الرئيسية» .

	الحسابات التجميعية	*	حسابات النتائج
١٩١	تحديد الهامش التجاري القائم	١٣١	الهامش التجاري القائم
١٩٢	تحديد القيمة المضافة	١٣٢	القيمة المضافة
١٩٣	تحديد الفائض غير الصافي للاستثمار	١٣٣	الفائض غير الصافي للاستثمار
١٩٤	تحديد نتيجة الاستثمار (خارج الأعباء والإيرادات المالية)	١٣٤	نتيجة الاستثمار (خارج الأعباء والإيرادات المالية).
١٩٥	تحديد النتيجة الجارية قبل الضريبة	١٣٥	النتيجة الجارية قبل الضريبة
١٩٦	تحديد النتيجة خارج الاستثمار	١٣٦	النتيجة خارج الاستثمار
١٩٧	تحديد نتيجة الدورة المالية	١٣٨	نتيجة الدورة ـ أرباح
		١٣٩	نتيجة الدورة ـ خسائر

*** لاتفتح هذه الحسابات إلا في نهاية الدورة المالية .**

وقد أورد القرار التطبيقي رقم ١١١ بعد ذلك كيفية التوصل إلى كل من النتائج الرئيسية السابقة من خلال عمليات المقابلة التالية بين مفردات الواردات ومفردات الأعباء المرتبطة بها:

١٩١ ـ تحديد الهامش التجاري القائم

xxx	رصيد مشتريات البضاعة . حساب ٦٠١	xxx	مبيعات البضاعة . حساب ٧٠
xxx	رصيد قيمة التغيير في مخزون البضاعة (نقص المخزون) حساب ٦٠٥	xxx	رصيد قيمة التغيير في مخزون البضاعة (زيادة المخزون) حساب ٦٠٥
xxx	رصيد دائن: الهامش التجاري القائم		
xxx		xxx	

١٩٢ ـ تحديد القيمة المضافة

xxx	رصيد مشتريات المواد الأولية والاستهلاكية. حساب ٦١١	xxx	رصيد دائن للحساب ١٩١ (الهامش التجاري القائم) حساب ١٣١
xxx	رصيد قيمة التغيير في مخزون المواد الأولية والاستهلاكية (نقص المخزون). حساب ٦١٥	xxx	رصيد المنتجات المباعة حساب ٧١
xxx	رصيد الأعباء الخارجية الأخرى: حساب ٦٢ (مشتريات من ملتزمين ثانويين، اتاوي، خدمات خارجية)	xxx	قيمة التغيير في مخزون المواد الأولية والاستهلاكية (زيادة المخزون) حساب ٦١٥
xxx	الانتاج المخزون (النقص في قيمة التغيير) حساب ٧٢	xxx	الانتاج المخزون (الزيادة في قيمة التغيير) حساب ٧٢
xxx	رصيد دائن: القيمة المضافة.		
xxx		xxx	

يحدد الرصيد الدائن لهذا الحساب مقدار القيمة المضافة غير الصافية التي تسجل في الحساب ١٣٢ «القيمة المضافة».

١٩٣ ـ تحديد الفائض غير الصافي للاستثمار

xxx	رصيد أعباء المستخدمين حساب ٦٣	xxx	الرصيد الدائن للحساب ١٩٢ «القيمة المضافة» حساب ١٣٢
xxx	رصيد الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة حساب ٦٤	xxx	اعانات للاستثمار حساب ٧٤
xxx	رصيد دائن: الفائض غير الصافي للاستثمار أو	xxx	رصيد مدين: الخسارة غير الصافية للاستثمار
xxx		xxx	

يمثل الرصيد الدائن لهذا الحساب مبلغ الفائض غير الصافي للاستثمار الذي يسجل في الحساب ١٣٣ «الفائض غير الصافي للاستثمار». والرصيد المدين يحمل للحساب ١٣٣ «الخسارة غير الصافية للاستثمار».

١٩٤ - تحديد نتيجة الاستثمار (قبل الأعباء والإيرادات المالية)

xxx	رصيد مدين للحساب ١٩٣ «الخسارة غير الصافية للاستثمار» حساب أو ١٣٣	xxx	رصيد دائن للحساب ١٩٣ «الفائض غير الصافي للاستثمار» حساب ١٣٣
xxx	رصيد مخصصات الاستهلاكات والمؤونات للاستثمار حساب ٦٥	xxx	رصيد استردادات من المؤونات - للاستثمار حساب ٧٥
xxx	رصيد أعباء إدارية عادية أخرى حساب ٦٦١	xxx	رصيد إيرادات عادية أخرى حساب ٧٦١
xxx	رصيد دائن: أرباح الاستثمار أو	xxx	رصيد مدين: خسارة الاستثمار.
xxx		xxx	

يحدد الرصيد الدائن أو المدين لهذا الحساب نتيجة الاستثمار الذي يسجل في الحساب ١٣٤ «نتيجة الاستثمار».

١٩٥ - تحديد النتيجة الجارية قبل الضريبة

xxx	رصيد مدين للحساب ١٩٤ «خسارة الاستثمار» حساب ١٣٤ أو	xxx	رصيد دائن للحساب ١٩٤ «أرباح الاستثمار» حساب ١٣٤
xxx	رصيد حصة المؤسسة من الخسائر على عمليات مشتركة حساب ٦٦٥	xxx	رصيد حصص نتائج العمليات المشتركة حساب ٧٦٥
xxx	رصيد الأعباء المالية حساب ٦٧	xxx	رصيد الإيرادات المالية حساب ٧٧
xxx	رصيد دائن: النتيجة الجارية قبل الضريبة أو	xxx	رصيد مدين.
xxx		xxx	

يحدد الرصيد الدائن أو المدين لهذا الحساب مبلغ النتيجة الجارية قبل الضريبة التي تسجل في الحساب ١٣٥ «النتيجة الجارية قبل الضريبة».

١٩٦ ـ تحديد النتيجة خارج الاستثمار

xxx	رصيد الأعباء خارج الاستثمار حساب ٦٨	xxx	رصيد الإيرادات خارج الاستثمار حساب ٧٨
xxx	رصيد دائن: أرباح خارج الاستثمار أو	xxx	رصيد مدين: خسارة خارج الاستثمار
xxx		xxx	

يحدد الرصيد الدائن أو المدين لهذا الحساب مبلغ النتيجة خارج الاستثمار التي تجسل في الحساب ١٣٦ «النتيجة خارج الاستثمار».

١٩٧ ـ تحديد النتيجة الصافية للدورة المالية

يتم الوصول إلى النتيجة المحاسبية الصافية للدورة المالية وفقاً لما يلي:

xxx	النتيجة الجارية قبل الضريبة
xx	(±) النتيحة خارج الاستثمار
xx	(-) الضريبة على الأرباح
xxx	(=) النتيجة الصافية للدورة المالية

ويمكن الربط بين النتائج الرئيسية السابقة في حساب واحد للنتيجة يتضمن المراحل المختلفة لقياس نتيجة النشاط على النحو التالي:

ح/ النتيجة عن الدورة المالية المنتهية في ....

	الأعباء		الإيرادات
xxx	تكلفة البضاعة المباعة	xxx	المبيعات (المشتراة من الغير)
(متمم)	الهامش التجاري القائم		
xxx		xxx	
	الاستهلاك من الأموال والخدمات:	xxx	الهامش التجاري القائم
xxx	مشتريات المواد الأولية والاستهلاكية	xxx	المنتجات المباعة (من انتاج المؤسسة)
xxx	التغير في مخزون المواد الأولية والاستهلاكية (نقص)	xxx	التغيير في مخزون المواد الأولية والاستهلاكية (زيادة)
xxx	الأعباء الخارجية الأخرى		
xxx	الانتاج المخزون (النقص في قيمة التغيير)	xxx	الانتاج المخزون (الزيادة في قيمة التغيير)
(متمم)	القيمة المضافة		
xxx		xxx	
xxx	أعباء المستخدمين	xxx	القيمة المضافة
xxx	الضرائب (عدا ضريبة الأرباح التجارية)	xxx	اعانات للاستثمار
		(متمم)	الخسارة غير الصافية للاستثمار
(متمم)	الفائض غير الصافي للاستثمار أو		
xxx	الخسارة غير الصافية للاستثمار أو	xxx	الفائض غير الصافي للاستثمار
xxx	مخصصات الاستهلاك والمؤونات للاستثمار	xxx	استردادات من المؤونات للاستثمار
		xxx	إيرادات عادية أخرى
xxx	أعباء إدارية عادية أخرى	(متمم)	خسارة الاستثمار
(متمم)	أرباح الاستثمار		أو
xxx		xxx	
xxx	خسارة الاستثمار		أو
		xxx	أرباح الاستثمار
xxx	أعباء مالية	xxx	إيرادات مالية
(متمم)	النتيجة الجارية قبل الضريبة	(متمم)	النتيجة الجارية قبل الضريبة
xxx		xxx	

xxx	الأعباء خارج الاستثمار	الإيرادات خارج الاستثمار	xxx
(متمم)	أرباح خارج الاستثمار أو	خسارة خارج الاستثمار	(متمم)
xxx			xxx
xxx	النتيجة الجارية قبل الضريبة أو	النتيجة الجارية قبل الضريبة	xxx
xxx	خسارة خارج الاستثمار أو	أرباح خارج الاستثمار	xxx
xxx	الضرائب على الأرباح	النتيجة الصافية للدورة (خسائر).	(متمم)
(متمم)	النتيجة الصافية للدورة (أرباح). أو		
xxx			xxx

ولقد أوضح القرار التطبيقي رقم ١١١ في الملحق رقم (٤) بعض تعاريف المصطلحات المستخدمة بصدد تحديد نتيجة النشاط الدوري وذلك لتوحيد مضمون تلك المصطلحات لدى كل من معدي ومستخدمي القوائم المالية الختامية، ومن أهم تلك التعاريف ما يلي: ـ

١ ـ تعريف هامش الربح التجاري

يمثل هامش الربح التجاري الفرق بين قيمة المبيعات وتكلفة شراء البضاعة المباعة.

أ ـ تحديد هامش الربح التجاري

ويعرف أيضاً بهامش الربح غير الصافي.

ليس لهذا الهامش من دلالة إلا في المؤسسات ذات النشاط التجاري.

قيمة المبيعات

وهي تتألف من المبيعات الصافية (بعد استبعاد الحسومات التجارية) مضافاً إليها نفقات النقل المسجلة على الزبائن عندما يكون البيع تسليم محل المشتري.

تكلفة البضاعة المباعة

وهي تتألف مما يلي:

- ثمن الشراء والنفقات المرتبطة بالشراء.
- قيمة التغير في مخزون البضاعة.

يقيم المخزون وفقاً لقاعدة السعر الافرادي الوسطي المتوازن خلال فترة تصريف السلعة.

السعر الافرادي الوسطي المتوازن =

$$\frac{\text{قيمة مخزون أول المدة + تكلفة المشتريات خلال الفترة}}{\text{كمية مخزون أول المدة + كمية مخزون آخر المدة}}$$

ب ـ استخدام هامش الربح التجاري في الإدارة

يعتبر هامش الربح التجاري ومعدله المئوي بالنسبة إلى رقم الأعمال، من العناصر الأساسية في ادارة النشاط التجاري.

ويعتبر هامش الربح التجاري «المتناسب طرداً مع المبيعات» مدخلاً لتحديد عتبة الربحية.

ويستخدم معدله المئوي، مبدئياً، للمقارنة بين المؤسسات في قطاع تجاري واحد.

٢ ـ القيمة المضافة غير الصافية المنتجة[١]

تتمثل القيمة المضافة في قطاع اقتصادي معين بالفرق بين انتاج هذا القطاع واستهلاكه الوسيط من الأموال والخدمات.

وكذلك تتمثل القيمة المضافة في مؤسسة ما بالفرق بين ما يلي:

- من جهة أولى انتاج المؤسسة:

(١) يمكن الوصول إلى القيمة المضافة غير الصافية المباعة باحتساب قيمة التغيير في القيمة المضافة ضمن المخزون.

مبيعات البضاعة[1] .
قيمة التغيير في الانتاج المخزون .
الانتاج المباع .
الانتاج الذي له طابع الأصول الثابتة .

ـ ومن جهة ثانية استهلاك المؤسسة من الأموال والخدمات :

المشتريات[1] .
قيمة التغيير في المخزون (مخزون أول المدة ـ مخزون آخر المدة) .
الأعباء الخارجية

وعلى صعيد الاقتصاد الجمعي ، فإن مجموع القيم المضافة للمؤسسات تساوي الناتج الداخلي القائم (مع الأخذ بعين الاعتبار بعض التصحيحات ، وخاصة لجهة تقييم مجموع الانتاج بسعر السوق) .

ويمكن الحصول مباشرة على القيمة المضافة في حساب النتائج وذلك :

إما بطرح الاستهلاك الوسيط من الانتاج .

أو بجمع عناصر الانتاج التالية :

ـ أعباء المستخدمين .
ـ الضرائب والرسوم .
ـ مخصصات الاستهلاكات والمؤونات .
ـ الأعباء المالية .
ـ نتيجة الاستثمار (قبل الضريبة) .

إن القيمة المضافة المحتسبة على هذه الصورة هي القيمة المضافة غير الصافية ، لذلك يقتضي التمييز بينها وبين القيمة المضافة وفقاً لما يلي :

(١) فيما خص البضاعة ، فإن الفرق بين المبيعات وتكلفة المشتريات المباعة (الهامش التجاري) هو الذي يحدد انتاجية النشاط التجاري .

القيمة المضافة الصافية = القيمة المضافة غير الصافية ـ مخصصات الدورة المالية من الاستهلاك .

القيمة المضافة من الناحية الإدارية :

تبرز القيمة المضافة أهمية نشاط المؤسسة بصورة أفضل من رقم الأعمال . فهي تقدم عن طريق النسب ما يلي :

ـ نسبة القيمة المضافة إلى رقم الأعمال = القيمة المضافة / رقم الأعمال

ـ الطاقة الربحية للمؤسسة = الربح / القيمة المضافة

ـ تكلفة مختلف العوامل = نفقات المستخدمين / القيمة المضافة

الضرائب والرسوم / القيمة المضافة

الاستهلاكات / القيمة المضافة

الربط بين هامش الربح التجاري والقيمة المضافة

في المؤسسات التجارية تساوي القيمة المضافة الهامش التجاري مطروحاً منه الأعباء الخارجيه .

٣ ـ الفائض غير الصافي للاستثمار

يحتسب الفائض غير الصافي للاستثمار على الصورة التالية :

(القيمة المضافة + الاعانات للاستثمار) .

ناقص (أعباء المستخدمين + الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة ما عدا الضريبة على الأرباح) .

ويمثل النتيجة الاقتصادية للمؤسسة، أي الإيراد الناتج عن مجموع الوسائل المستخدمة من المؤسسة (باستثناء المستخدمين) ومن مجموع رؤوس الأموال المستثمرة الخاصة أو المقترضة. وتحدد هذه النتيجة قبل احتساب الأعباء المالية والضرائب على الأرباح والاستهلاكات والمؤونات. وتعتبر هذه النتيجة حيادية على الصعيد الضريبي، وهي لا تتأثر بسياسة المؤسسة على صعيد التمويل والاستهلاكات والمؤونات.

ويعتبر الفائض غير الصافي للاستثمار، نتيجة رئيسية قابلة للمقارنة بين مؤسسة وأخرى وحتى بين فرع وآخر. وهو نقطة الانطلاق لتحديد قدرة التمويل الذاتي التي تستخدم لوضع جدول تمويل الدورة المالية.

ويتم الانتقال من الفائض غير الصافي للاستثمار إلى قدرة التمويل الذاتي وفقاً لما يلي:

الفائض غير الصافي للاستثمار

(±)	الإيرادات والأعباء الادارية الجارية
(±)	المخصصات والاستردادات للاستثمار
(±)	حصص المؤسسة من النتائج على عمليات مشتركة
(±)	الإيرادات والأعباء المالية
(±)	الإيرادات والأعباء خارج الاستثمار
(-)	الضرائب على الأرباح
(=)	قدرة التمويل الذاتي للدورة المالية
(-)	التوظيف الذاتي: انتاج المؤسسة من الأصول الثابتة
(=)	القدرة الفعلية للتمويل الذاتي.

٤ ـ نتيجة الاستثمار (قبل الأعباء والإيرادات المالية)

وهي تمثل نتيجة المؤسسة دون تأثيرات كل من بنيتها المالية والعمليات خارج الاستثمار والضرائب على الأرباح.

٥ ـ النتيجة الجارية قبل الضريبة :

هـي النتيجـة قبـل الأعبـاء والإيرادات الاستثنـائية والضرائـب علـى الأرباح .

٦ ـ النتيجة خارج الاستثمار

وهي تهدف إلى إظهار أثر العمليات خارج الاستثمار بصورة منفصلة .

ثانياً : نموذج حساب النتيجة وفقاً للنظام المختصر :

ورغبة من المشرع اللبناني في الزام المؤسسات بعرض بيانات حساب النتيجة بالطريقة السابق شرحها ، فقد أورد نموذج لحساب النتيجة وفقاً للنظام المختصر في الملحق رقم (٥) ـ ٢ ، ورقم (٥) ـ ٣ في المرسوم رقم ٤٦٦٥ ، ولقد الزم المؤسسـات الخاضعـة للتصـميم المحاسبي العـام باستخـدام هذا النموذج مع الإشـارة إلـى إمكانية إجـراء تصـنيف وظيفي لكل من الأعبـاء والإيرادات ، فيتم حينئذ تصنيف الأعباء إلى ثلاثة مجموعات هي :

أعباء تجارية متغيرة ، أعباء انتاج متغيرة ، وأعباء غير موزعة .

ويتم تصنيف الإيرادات كذلك إلـى ثلاثـة مجموعـات هي : إيرادات تجارية ، إيرادات الانتاج ، وإيرادات غير موزعة .

وفيما يلي نموذج حساب النتيجة وفقاً للنظام المختصر كما ورد بالملحق رقم (٥) للمرسوم رقم ٤٦٦٥ : ـ

حساب النتيجة

الملحق رقم ٥ ـ (٢)

(النظام المختصر)

السنة المالية . . . من . . . إلى . . .

	الأعباء		أعباء الانتاج المتغيرة (١)	الأعباء التجارية المتغيرة (٢)	أعباء غير موزعة (٣)	المجموع ٥
٦٠٠	بدل شراء البضاعة المباعة	١٠	×	×	×	×
٦١٠	بدل شراء المواد الأولية والاستهلاكية المستخدمة	١٤	×	×	×	×
٦٢٠	أعباء خارجية أخرى	١٨	×	×	×	×
	القيمة المضافة ×	٢٩				
٦٣٠	أعباء المستخدمين	٣٠	×	×	×	×
٦٤٠	ضرائب ورسوم ومدفوعات مماثلة	٣٣				
	الفائض غير الصافي للاستثمار ×	٣٩				
٦٥٠	مخصصات الاستهلاكات والمؤونات للاستثمار (غير المالية)	٤٠	×	×	×	×
٦٦٠	أعباء إدارية عادية أخرى	٤٣	×	×	×	×
٦٧٠	أعباء مالية (بما فيه المخصصات)	٥٩				
	أعباء الأستثمار	٦٠	×	×	×	×
	النتيجة الجارية قبل الضريبة ×	٦٩				
٦٨٠	أعباء خارج الاستثمار (بما فيه المخصصات)	٧٩				×
٦٩٠	الضرائب على الأرباح	٨١				×
	النتيجة (الأرباح) ×	٨٩				×
	المجموع العام	٩٩				

الملحق رقم ٥ - (٣)

حساب النتيجة
(النظام المختصر)

السنة المالية . . . .

من . . . . الى . . . .

	الايــرادات		المجمــوع
٧٠٠	مبيعات البضاعة	١٠	×
٧١٠	المنتجات المباعة	١١	×
	قيمة رقم الأعمال	١٩	×
٧٢٠	الانتاج المخزون (قيمة التغيير)	٢١	± ×
٧٣٠	منتجات لها طابع الأصول الثابتة	٢٤	×
٧٤٠	إعانات للاستثمار	٢٥	×
٧٥٠	استردادات من الاستهلاكات والمؤونات (غير المالية)	٢٨	×
٧٦٠	ايرادات أخرى ناتجة عن الاستثمار	٣٠	×
٧٧٠	إيرادات مالية (بما فيه الاستردادات)	٤٩	×
	ايرادات الاستثمار	٥٥	×
٧٨٠	ايرادات خارج الاستثمار (بما فيه الاستردادات)	٥٩	×
	النتيجة (الخسائر)	٦٩	×
	المجموع العام	٩٩	×

وبعد هذا الاستعراض لأسس وقواعد إعداد حساب النتيجة وفقاً للنظام المختصر، يجدر بنا عرض بعض الحالات التطبيقية للتعرف على كيفية إعداد هذا الحساب وما هي المشاكل التي تواجه المحاسب بصدد عرض البيانات اللازمة لبيان النتيجة الصافية للدورة المالية.

مثال (١):

فيما يلي بعض الأرصدة المستخرجة من دفاتر مؤسسة النجاح اللبنانية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٦: (المبالغ بآلاف الليرات اللبنانية): ـ

٨٠٠٠ مبيعات البضاعة، ٥٠٠٠ المنتجات المباعة، ٣٠٠٠ بدل شراء البضاعة، ١٣٠٠ اعانات للاستثمار، ١٢٠٠ أعباء خارجية، ٢٥٠٠ منتجات لها طابع الأصول الثابتة، ٦٣٠٠ رواتب وأجور المستخدمين، ١٥٠٠ مخزون أول المدة من المواد الأولية والاستهلاكية، ٧٠٠ التغير في الانتاج المخزون (بالزيادة)، ١٠٠٠ التغير فى مخزون البضاعة (بالنقص)، ٢٠٠٠ بدل شراء المواد الأولية والاستهلاكية.

فإذا علمت أن مخزون آخر المدة من المواد الأولية والاستهلاكية بلغ ٢٠٠٠٠٠٠ ليرة.

المطلوب:

تصوير حـ/ النتيجة عن الدورة المالية المنتهية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٦ وفقاً لأحكام التصميم المحاسبي العام لبيان الفائض (الخسارة) غير الصافي للاستثمار.

الحل:

كما سبق وأن أوضحنا يمكن إظهار نتيجة كل مرحلة على حدة من مراحل إعداد حساب النتيجة، أو يمكن تصوير حساب واحد متصل للنتيجة بمراحله المختلفة حتى نصل إلى الفائض (أو الخسارة) غير الصافي للاستثمار.

١٩١ ـ تحديد هامش الربح التجاري القائم

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٣٠٠٠٠٠٠	بدل شراء البضاعة	٨٠٠٠٠٠٠	مبيعات البضاعة
١٠٠٠٠٠٠	التغير في مخزون البضاعة (بالنقص)		
٤٠٠٠٠٠٠	هامش الربح التجاري القائم		
٨٠٠٠٠٠٠		٨٠٠٠٠٠٠	

١٩٢ ـ تحديد القيمة المضافة

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٢٠٠٠٠٠٠	بدل شراء مواد أولية واستهلاكية	٤٠٠٠٠٠٠	هامش الربح التجاري القائم
١٢٠٠٠٠٠	أعباء خارجية	٥٠٠٠٠٠٠	المنتجات المباعة (من انتاج المؤسسة)
٧٠٠٠٠٠٠	القيمة المضافة (الرصيد الدائن)	٧٠٠٠٠٠	التغير في الانتاج المخزون (بالزيادة)
		٥٠٠٠٠٠	التغير في مخزون المواد الأولية والاستهلاكية (بالزيادة)
١٠٢٠٠٠٠٠		١٠٢٠٠٠٠٠	

١٩٣ ـ تحديد الفائض غير الصافي للاستثمار

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٦٣٠٠٠٠٠	أعباء المستخدمين	٧٠٠٠٠٠٠	الرصيد الدائن (القيمة المضافة)
		١٣٠٠٠٠٠	اعانات للاستثمار
٤٥٠٠٠٠٠	الرصيد الدائن (الفائض غير الصافي للاستثمار)	٢٥٠٠٠٠٠	منتجات لها طابع الأصول الثابتة
١٠٨٠٠٠٠٠		١٠٨٠٠٠٠٠	

مثال (٢) :

فيما يلي البيانات التي امكن استخراجها من سجلات ودفاتر إحدى المؤسسات اللبنانية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٧ (المبالغ بآلاف الليرات اللبنانية) :

٦٥٠٠ القيمة المضافة، ٢٠٠٠ إعانات للاستثمار، ٢٥٠٠ أعباء المستخدمين، ٤٥٠ استردادات من مؤونات مالية، ١١٠٠ الخصم الممنوح من المؤسسة، ٩٠٠ الفوائد المدينة عن قروض، ٨٠٠ مخصصات الاستهلاكات للأصول الثابتة، ٧٠٠ مؤونات للاستثمار (مخصص هبوط

أسعار المخزون وقيد الصنع)، ٤٠٠٠ إيرادات عادية أخرى ناتجة من الاستثمار، ١٣٠٠ غرامات ضريبية وجزائية، ٤٠٠ إيرادات التفرغ من أصول ثابتة، ١٠٠٠ خصم ممنوح للمؤسسة (مكتسب)، ٨٥٠ استردادات من مؤونات لمواجهة المخاطر والأعباء للاستثمار، ١٨٠٠ ضرائب ورسوم (تتضمن ضريبة على الأرباح قدرها ١٠٠).

المطلوب:

تصوير المراحل الملائمة لحساب النتيجة باستخدام البيانات السابقة، لغرض تحديد النتيجة الصافية للدورة المالية المنتهية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٧.

الحل:

حساب النتيجة عن الدورة المالية المنتهية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٧

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٢٥٠٠٠٠٠	أعباء المستخدمين	٦٥٠٠٠٠٠	الرصيد الدائن (القيمة المضافة)
٨٠٠٠٠٠	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	٢٠٠٠٠٠٠	اعانات للاستثمار
٥٢٠٠٠٠٠	رصيد دائن (الفائض غير الصافي للاستثمار)		
٨٥٠٠٠٠٠		٨٥٠٠٠٠٠	
١٥٠٠٠٠٠	مخصصات استهلاك مؤونات للاستثمار	٥٢٠٠٠٠٠	الرصيد الدائن (الفائض غير الصافى للاستثمار)
٨٥٥٠٠٠٠	رصيد دائن (أرباح الاستثمار)	٨٥٠٠٠٠	استردادات من مؤونات للاستثمار
		٤٠٠٠٠٠٠	إيرادات عادية أخرى من الاستثمار
١٠٠٥٠٠٠٠		١٠٠٥٠٠٠٠	
٢٠٠٠٠٠٠	أعباء مالية	٨٥٥٠٠٠٠	الرصيد الدائن (أرباح الاستثمار)
٨٠٠٠٠٠٠	رصيد دائن (النتيجة الجارية قبل الضريبة)	١٠٠٠٠٠٠	إيرادات مالية (خصم مكتسب)
		٤٥٠٠٠٠	استردادات من مؤونات مالية
١٠٠٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠٠٠	
١٣٠٠٠٠٠٠	مصروفات خارج الاستثمار	٤٠٠٠٠٠٠	إيرادات خارج الاستثمار
		٩٠٠٠٠٠٠	رصيد مدين (خسائر خارج الاستثمار)

البيان	المبلغ	البيان	المبلغ
	١٣٠٠٠٠٠		١٣٠٠٠٠٠
الرصيد المدين (خسائر خارج الاستثمار)	٩٠٠٠٠٠	الرصيد الدائن (النتيجة الجارية قبل الضريبة)	٨٠٠٠٠٠٠
ضرائب على الأرباح	١٠٠٠٠٠٠		
النتيجة الصافية للدورة المالية	٦١٠٠٠٠٠		
	٨٠٠٠٠٠٠		٨٠٠٠٠٠٠

ملاحظات على الحل :

١ ـ تم تصوير حـ/ النتيجة وفقاً لأحكام التصميم المحاسبي العام دون الالتزام بالنموذج الملحق به حيث أنه لم ينص في المطلوب على ذلك.

٢ ـ تم إعداد حساب واحد بمراحله المختلفة مع نقل الأرصدة من مرحلة إلى مرحلة أخرى ، ويلاحظ أننا بدأنا من المرحلة الثالثة حيث أن البيانات المستخرجة اظهرت «القيمة المضافة» والتي تمثل نتيجة المرحلة الثانية.

٣ ـ تم التقيد بالمصطلحات الواردة بالتصميم المحاسبي العام وتجميع الحسابات بالقدر المطلوب وفقفا لأحكام التصميم ، فمثلاً الخصم الممنوح من المؤسسة (المسموح به) وفوائد القروض تم تجميعها في رقم واحد تحت بند الأعباء المالية ، وكذلك الحال النسبة للخصم الممنوح للمؤسسة (مكتسب) فقد اعتبر إيرادات مالية ، وأخيراً فإن الغرامات الضريبية وإيرادات التفرغ عن الأصول الثابتة تمثل مصروفات وإيرادات خارج الاستثمار.

٤ ـ تم مراعاة أن الأرقام الواردة في المثال والمستخرجة من سجلات ودفاتر المنشأة بآلاف الليرات ولذلك تم تحويلها إلى الأرقام العادية عند إعداد حساب النتيجة.

مثال (٣) :

لقد امكنك الحصول على البيانات التالية من دفاتر إحدى المؤسسات اللبنانية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٧ :

٤٦٠٠٠٠٠ بدل شراء البضاعة المباعة، ٦٤٥٠٠٠٠ مبيعات البضاعة، ٤٥٥٠٠٠٠ المنتجات المباعة، ٢١٠٠٠٠٠ بدل شراء المواد الأولية والاستهلاكية المستخدمة، ٣٠٠٠٠٠٠ أعباء خارجية أخرى، ٩٠٠٠٠٠ استردادات من مؤونات خارج الاستثمار، ١٠٠٠٠٠٠ إعانات للاستثمار، ٢٨٠٠٠٠٠ منتجات لها طابع الأثول الثابتة، ١٢٠٠٠٠٠ الإنتاج المخزون (قيمة التغير بالزيادة)، ٢٩٠٠٠٠٠ ضرائب ورسوم ومدفوعات مماثلة (تتضمن ضريبة على الأرباح بمبلغ ١٩٠٠٠٠٠)، ٢٤٠٠٠٠٠ مخصصات الاستهلاك والمؤونات للاستثمار (غير مالية)، ٢١٠٠٠٠٠ أعباء المستخدمين، ١٥٠٠٠٠٠ أعباء مالية، ١٥٠٠٠٠٠ إيرادات أخرى ناتجة من الاستثمار، ١٦٠٠٠٠٠ إيرادات مالية.

المطلوب:

إعداد حـ/ النتيجة للمؤسسة، وفقاً للنموذج الوارد بالملحقين رقم (٥) - ٢، ورقم (٥) - ٣ من المرسوم رقم ٤٦٦٥، وذلك عن الدورة المالية المنتهية في ٣١ / ١٢ / ١٩٨٧.

الحل :

حساب النتيجة ـ وفقاً للنظام المختصر

عن السنة المالية من ١/ ١ ـ ٣١/ ١٢/ ١٩٨٧

رقم الدليل	الأعباء		أعباء الانتاج المتغيرة	الأعباء التجارية المتغيرة	أعباء غير موزعة	المجموع	رقم الدليل	الإيرادات	المجموع
٦٠٠	بدل شراء البضاعة المباعة					٤٦٠٠٠٠٠	٧٠٠	مبيعات البضاعة	٦٤٥٠٠٠٠
٦١٠	بدل شراء المواد الأولية والاستهلاكية المستخدمة					٢١٠٠٠٠٠	٧١٠	المنتجات المباعة	٤٥٥٠٠٠٠
٦٢٠	أعباء خارجية أخرى					٣٠٠٠٠٠			١١٠٠٠٠٠٠
	القيمة المضافة	٤٠٠٠٠٠٠				٧٠٠٠٠٠٠	٧٢٠	+ الانتاج المخزون (التغير بالزيادة)	١٢٠٠٠٠٠
٦٣٠	أعباء المستخدمين					٢١٠٠٠٠٠	٧٣٠	منتجات لها طابع الأصول الثابتة	٢٨٠٠٠٠٠
٦٤٠	ضرائب ورسوم ومدفوعات مماثلة					١٠٠٠٠٠٠	٧٤٠	اعانات للاستثمار	١٠٠٠٠٠٠
	الفائض غير الصافي للاستثمار	٥٩٠٠٠٠٠				٣١٠٠٠٠٠	٧٥٠	استردادات من الاستهلاكات والمؤونات (غير المالية)	.....
٦٥٠	مخصصات الاستهلاكات والمؤونات للاستثمار (غير المالية)					٢٤٠٠٠٠٠	٧٦٠	إيرادات أخرى ناتجة من الاستثمار	١٥٠٠٠٠٠
٦٦٠	أعباء إدارية					....	٧٧٠	إيرادات مالية (بما فيها استردادات)	١٦٠٠٠٠٠
٦٧٠	أعباء مالية					١٥٠٠٠٠٠			
	أعباء الاستثمار					١٤٠٠٠٠٠٠		إيرادات الاستثمار	١٩١٠٠٠٠٠
	النتيجة الجارية قبل الضريبة	٥١٠٠٠٠٠					٧٨٠	أيرادات خارج الاستثمار (بما فيها استردادات)	٩٠٠٠٠٠
٦٨٠	أعباء خارج الاستثمار					......			
٦٩٠	الضرائب على الأرباح					١٩٠٠٠٠٠			
	النتيجة (أرباح)	٤١٠٠٠٠٠				٤١٠٠٠٠٠		أو (النتيجة خسائر)	xxxx
						٢٠٠٠٠٠٠٠			٢٠٠٠٠٠٠٠

ملاحظات على الحل :

١ ـ تم تحديد الفائض غير الصافي للاستثمار عن طريق :

٤٠٠٠٠٠٠ القيمة المضافة

١٢٠٠٠٠٠ + التغير في الانتاج المخزون .

٢٨٠٠٠٠٠ + منتجات لها طابع الأصول الثابتة .

١٠٠٠٠٠٠ + إعانات للاستثمار .

٩٠٠٠٠٠٠

يخصم

٢١٠٠٠٠٠ أعباء المستخدمين .

٣١٠٠٠٠٠ ١٠٠٠٠٠٠ ضرائب ورسوم ومدفوعات مماثلة (ما عدا ضريبة الأرباح) .

٥٩٠٠٠٠٠ الفائض غير الصافي للاستثمار .

وهو يمثل ما يمكن التوصل إليه باستخدام حـ/ النتيجة في مرحلته الثالثة والسابق دراستها .

٢ ـ تم استخدام أرقام دليل الحسابات تمشياً مع نموذج حـ/ النتيجة وفقاً للنظام المختصر والذي أورده التصميم المحاسبي العام، حيث أن المطلوب هو إعداد حساب النتيجة وفقاً للنموذج الذي أورده التصميم في ملاحقه. وهذا يؤيد ما سبق ذكره عند إعداد الميزانية ، من ضرورة إرفاق «لائحة الحسابات» لكي تساعد في التعرف على مضمون كل مفردة ودرجة ما تشتمل عليه من إجمال أو تفصيل في مجال الإفصاح ، وتقدم العون في إعداد حـ/ النتيجة وفقاً لقواعد التصميم المحاسبي العام. وسوف نرفق هذه اللائحة كملحق في آخر القسم الثاني من هذا المرجع .

٣ ـ يمكن التوصل إلى نفس النتيجة الصافية للدورة المالية باستخدام حـ/ النتيجة متعدد المراحل والسابق دراسته .

أسئلة وتمارين
على
القسم الثاني

أولاً: الأسئلة:

١ ـ هل **توافق** أو **لا توافق** على العبارات التالية مع ابداء السبب باختصار:

أ ـ تمثل القيمة المضافة ـ عند إعداد حـ/ النتيجة ـ الفرق بين المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة.

ب ـ لقد عمد المشرع اللبناني من خلال اصدار التصميم المحاسبي العام إلى الخروج عن القواعد المحاسبية المتعارف عليها والتي ثبت من التطبيق العملي عدم ملاءمتها للظروف الاقتصادية السائدة.

جـ ـ يستخدم التصميم المحاسبي العام القيمة الاستبدالية للأصل الثابت بدلاً من الكلفة التاريخية له كأساس لاحتساب أقساط الاستهلاك السنوية.

د ـ ساير التصميم المحاسبي العام القواعد المحاسبية المتعارف عليها بالنسبة لضرورة إجراء عملية إعادة التخمين للأُصول الثابتة في المؤسسة في نهاية كل دورة مالية.

هـ ـ استخدم التصميم المحاسبي العام أسلوب الترميز الرقمي بالنسبة لدليل الحسابات كما هو الحال بالنسبة للنظام المحاسبي الموحد في جمهورية مصر العربية.

و ـ لقد راعى التصميم المحاسبي العام القابلية للتطبيق بالنسبة للفئات

الخاضعة لأحكامه من حيث نوعية وحجم وطبيعة البيانات والقوائم التي تعدها كل فئة.

ز - يتعين على المؤسسات الخاضعة للضريبة على طريقة الربح الحقيقي أن تطبق نظام المحاسبة النقدية، في حيث أن المؤسسات الخاضعة للضريبة على أساس الربح المقطوع عليها أن تطبق النظام المختصر.

٢ - «لقد صدر المرسوم رقم ٤٦٦٥ بوضع التصميم المحاسبي العام بهدف توحيد الأنظمة المحاسبية للمؤسسات التجارية والصناعية في لبنان».

اشرح هذه العبارة مبيناً من وجهة نظرك الأهداف التي سعى إلى تحقيقها المشرع من إصدار التصميم المحاسبي العام، وإلى أي مدى يمكن أن ينجح.

٣ - «لقد حاول كل من المشرع المصري والمشرع اللبناني عند إصدار النظام المحاسبي الموحد والتصميم المحاسبي العام، المحافظة على القوة الإنتاجية لرأس المال المستثمر وليس القيمة الاسمية لرأس المال المستثمر».

هل توافق على هذا الرأي، وما هي المبررات التي تستند إليها في تدعيم وجهة نظرك هذه.

ثانياً: التمارين:

التمرين الأول:

لقد اظهرت دفاتر وسجلات إحدى المؤسسات اللبنانية الخاضعة لأحكام التصميم المحاسبي العام البيانات التالية بعد إعداد حساب النتيجة عن السنة المالية المنتهية في ٣١ كانون الأول ١٩٨٧، (الأرقام بآلاف الليرات اللبنانية):

٤٠٠ إجمالي الأصول الثابتة المالية، ٣٥٠٠ المخزون وقيد الصنع، ١٤٠٠ الزبائن، ١٠٠ مؤونات هبوط قيمة الذمم المدينة (الزبائن)، ٣٠٠

الصندوق، ٧٠٠ موردو الاستثمار، ٤ احتياطي قانوني واحتياطيات أخرى، ١٠٠٠ قروض من مؤسسات التسليف طويل الأجل، ٢٠٠ فروقات إعادة التخمين (دائنة)، ١٨٠٠ نتائج سابقة مدورة، ٩٠٠ المصرف اللبناني الدولي (جاري مدين)، ١٠٠٠ النتيجة الصافية للدورة المالية (أرباح)، ٧٠٠ اعانات مستلمة للتوظيفات، ٥٠٠ البنك العربي المحدود (جاري مدين)، ٦٠٠٠ أراضي ومباني وأصول ثابتة مادية أخرى، ١٥٠٠ مجموع استهلاك الأصول الثابتة المادية، ٣٠٠٠ الشهرة وبراءات اختراع، ١٠٠٠ مجموع استهلاك الأصول الثابتة غير المادية، ١٠٠ أعباء محتسبة مقدماً، ؟؟ رأس المال.

والمطلوب:

تصوير الميزانية طبقاً لأحكام التصميم المحاسبي العام باتباع النظام المختصر في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٧ مع ذكر أرقام دليل الحسابات قرين كل مفردة.

التمرين الثاني:

فيما يلي البيانات التي أمكن الحصول عليها من دفاتر مؤسسة صناعية في لبنان وذلك في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٧:

٣٢٠٠٠٠٠ بدل شراء البضاعة المباعة، ٣٥٠٠٠٠٠ أعباء المستخدمين، ٩٨٠٠٠٠٠ مبيعات البضاعة، ٥٠٠٠٠٠ مخصصات استهلاك خارج الاستثمار (استثنائي)، ٤٧٠٠٠٠٠ منتجات مباعة، ١٧٠٠٠٠٠ أعباء مالية، ٢٣٠٠٠٠٠ بدل شراء المواد الأولية والاستهلاكية المستخدمة، ٤٠٠٠٠٠ منتجات لها طابع الأصول الثابتة، ٢٩٥٠٠٠٠ استردادات من المؤونات المالية، ١٦٥٠٠٠٠ الخصم الممنوح للمؤسسة (مكتسب)، ١٢٠٠٠٠٠ ضرائب على الأرباح، ٩٠٠٠٠٠ ضرائب ورسوم ومدفوعات مماثلة، ٢٢٠٠٠٠٠ مخصصات استهلاك ومؤونات للاستثمار، ١٥٠٠٠٠٠ الانتاج المخزون (قيمة التغير بالزيادة).

المطلوب :

١ ـ إعداد حـ/ النتيجة عن الدورة المالية المنتهية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٧ وفقاً لأحكام التصميم المحاسبي العام ، مع بيان نتيجة كل مرحلة بصورة مستقلة .

٢ ـ إعداد حـ/ النتيجة عن الدورة المالية المنتهية في ٣١/ ١٢/ ١٩٨٧ وفقاً للنموذج الوارد بالملحقين (٥) ـ ٢ ، (٥) ـ ٣ الواردين بالمرسوم رقم ٤٦٦٥ .

٣ ـ مقارنة النتائج التي تم التوصل إليها في البندين (١) ، (٢) .

ملحق

القسم الثاني

«لائحة الحسابات»

وفقاً للتصميم المحاسبي العام في لبنان

الملحق رقم (٢) للقرار التطبيقي

رقم ١١١ في ٢٢/ ٢/ ١٩٨٢



فئة أولى

وساميل دائمة

١٠	ـ راس المال
١٠١	للشركة او للشخص
١٠١١	المكتتب غير المستدعي
١٠١٢	المكتتب المستدعي وغير المدفوع
١٠١٣	المكتتب المستدعي والمدفوع
١٠٢	علاوات اصدار واندماج ومعدمات
١٠٢١	علاوات اصدار
١٠٢٢	علاوات اندماج
١٠٢٣	علاوات مقدمات
١٠٢٤	علاوات تحويل السندات الى اسهم
١٠٣	فروقات اعادة التخمين
١٠٣١	اصول ثابتة غير قابله للاستهلاك
١٠٣٥	اصول ثابتةقابلة للاستهلاك
١٠٩	الحساب الشخصي لصاحب المؤسسه

١١	ـ الاحتياطيات
١١١	قانوني
١١٢	نظامي او تعاقدي
١١٩	اخرى

١٢	نتائج سابقه مدورة
١٢١	دائنـة
١٢٥	مدينة

١٣	ـ النتيجة الصافية للدورة المالية (ربح او خسارة)
١٣١	الهامش التجاري القائم
١٣٢	القيمه المضافه
١٣٣	الفائضغير الصافيللاستثمار
١٣٤	نتيجه الاستثمار (خارج الاعباء والايرادات المالية)
١٣٥	النتيجة الجارية قبل الضريبه
١٣٦	النتيجه خارج الاستثمار
١٣٨	نتيجة الدورة ـ ارباح
١٣٩	نتيجة الدورة ـ خسائر

١٤	ـ اعانات للتوظيفات
١٤١	مقبوضه
١٤٥	محوله للنتائج

١٥	ـ مؤونات لمواجهه المخاطر والاعباء
١٥١	مؤونات مواجهة المخاطر
١٥١١	مؤونات منازعات واحتمالات مختلفه
١٥١٢	مؤونات لقاء ضمانات معطاة للزبائن
١٥١٣	مؤوناتخسائر سعرالصرف
١٥١٤	مؤونات خسائر على عقود لاجل
١٥١٥	مؤونات الغرامات والجزاءات
١٥٥	مؤونات لمواجهة الاعباء
١٥٥١	مؤونات اعباء واجبتوزيعها على عدة دورات مالية
١٥٥٢	مؤونات مواجهه معاشات التقاعد وموجبات مماثلة
١٥٥٣	مؤونات للضرائب

١٦	ـ ديون مالية طويلة ومتوسطه الاجل
١٦١	لقاء سندات دين
١٦٢	من مؤسسات تسليف
١٦٨	قروض وديون مختلفة
١٦٨١	اوراق دفع ناجمة عن شراء المؤسسة التجارية
١٦٨٢	ودائع وكفالات
١٦٨٣	سلفات الدوله
١٦٨٤	دخل مدى الحياة متراكم
١٦٨٩	ديون اخرى طويلة ومتوسطة الاجل

١٨	ـ حسابات ارتباطات المؤسسات والفروع والشركات المشتركة (تعاهية)
١٨١	(حساب لكل مؤسسة)
١٨١١	رصيد مدور
١٨١٥	حركات الدورة الماليه
١٨٦	اموال وخدمات متبادلة بين الفروع (اعباء)
١٨٧	اموال وخدمات متبادلة بين الفروع (ايرادات)

١٩	ـ حسابات تجميع الاعباء والايرادات
١٩١	تحديد الهامش التجاري القائم
١٩٢	تحديد القيمة المضافه
١٩٣	تحديد الفائض غير الصافي للاستثمار
١٩٤	تحديد نتيجه الاستثمار (قبل الاعباء والايرادات الماليه)
١٩٥	تحديد النتيجه الجارية قبل الضريبه
١٩٦	تحديد النتيجة خارج الاستثمار
١٩٧	تحديد نتيجه الدورة الماليه

فئة ثانية

أصول ثابتة

٢١	ـ اصول ثابتة غير مادية
٢١١	خلو ـ شهرة ـ زبائن
٢١٢	م. تاسيس
٢١٣	م. بحوث وتطوير
٢١٤	براءات اختراع ـ اجازات علامات وقيم مماثلة
٢١٩	اخرى
٢١٩١	.....
٢١٩٨	سلفات ودفعات على حساب تقديم اصول ثابتة غير ماديه

٢٢	ـ اصول ثابتة ماديه
٢٢١	الاراضي
٢٢١١	اراضي فراغ
٢٢١٢	اراضي مبنية
٢٢١٣	اراضي برسم الاستثمار الجوفي (مناجم مقالع)
٢٢١٤	استصلاح وتنظيم اراضي
٢٢٢	الانشاءات
٢٢٢١	ابنية
٢٢٢٢	تجهيزات عامة استصلاح وتنظيم ابنية
٢٢٢٣	انشاءات البنية التحتية سدود ـ مدارج مطارات
٢٢٢٤	انشاءات على اراضي الغير
٢٢٤	تجهيزات فنية معدات وادوات صناعيه
٢٢٤١	تجهيزات متخصصة
٢٢٤٢	تجهيزات ذات طبيعة خاصة
٢٢٤٣	المعدات الصناعيه
٢٢٤٤	الادوات الصناعيه
٢٢٥	آليات النقل
٢٢٦	اصول ثابتة مادية اخرى
٢٢٦١	تجهيزات عامه الاستصلاحات والتحسينات المختلفة
٢٢٦٢	ادوات مكتبية ومعلوماتية
٢٢٦٣	اثاث
٢٢٦٤	استثمارات زراعية
٢٢٦٥	عبوات قابلة لاعاده الاستعمال
٢٢٧	اصول ثابته ماديه قيد الصنع
٢٢٧١	الاراضي
٢٢٧٢	ابنيـة
٢٢٧٤	تجهيزات فنيه / معدات/ادوات صناعية
٢٢٧٦	اصول ثابتة مادية اخرى
٢٢٨	سلفات ودفعات على حساب شراء اصول ثابتة مادية

٢٥	ـ اصول ثابتة مالية
٢٥١	سندات المشاركه
٢٥٢	ذمم مدينة مرتبطة بمشاركات
٢٥٣	سندات اخرى مجمدة
٢٥٣١	سندات ملكية (اسهم/ حصص شراكة)
٢٥٣٥	سندات دين (سندات ، قسائم)
٢٥٥	قروض طويلة ومتوسطة الاجل
٢٥٥١	قروض للشركاء
٢٥٥٢	قروض للمستخدمين
٢٥٥٨	قروض اخرى
٢٥٩	ذمم مدينة مجمدة اخرى

٢٨	ـ استهلاكات اصول ثابتة
٢٨٠	استهلاك المؤسسة التجارية (الشهرة)
٢٨١	استهلاك اصول ثابته غير ماديه
٢٨١١	م. تأسيس
٢٨١٢	م. بحوث وتطوير
٢٨١٣	براءات اختراع/ اجازات وقيم مماثله
٢٨١٩	اصول ثابته غير ماديه اخرى
٢٨٢	استهلاكات اصول ثابتة ماديه
٢٨٢١	اراضي برسم الاستثمار الجوفي (مناجم ومقالع)
٢٨٢٢	انشاءات الابنيه
٢٨٢٤	تجهيزات فنيه معدات وادوات صناعية
٢٨٢٥	وسائل النقل
٢٨٢٦	اصول ثابتة مادية اخرى

٢٩	ـ مؤونات هبوط اسعار الاصول الثابتة
٢٩٠	مؤونات هبوط قيمه (المؤسسة التجارية)
٢٩١	مؤونات هبوط قيم اصول ثابتة غير مادية.
٢٩١١	علامات وقيم مماثلة
٢٩١٩	اصول ثابتة غير مادية اخرى
٢٩٢	مؤونات هبوط اسعار اصول ثابتة مادية
٢٩٢١	اراضي (غير الاستثمار الجوفي)
٢٩٢٦	اصول ثابتة مادية اخرى
٢٩٥	مؤونات هبوط اسعار اصول ثابتة مالية
٢٩٥١	سندات مشاركة
٢٩٥٢	ذمم مدينة مرتبطة بمشاركات
٢٩٥٣	سندات اخرى مجمدة
٢٩٥٥	قروض ممنوحة طويلة ومتوسطة الاجل
٢٩٥٩	ذمم مدينة اخرى مجمدة

فئة ثالثة

مخزون وقيد الصنع

٣١	ـ مواد اولية او استهلاكية
٣١١	مواد اولية
٣١٥	مواد ولوازم استهلاكيه اخرى

٣٣	ـ قيد الصنع (سلع واشغال وخدمات)
٣٣١	منتجات قيد الصنع
٣٣٢	اشغال قيد التنفيذ
٣٣٥	دراسات قيد الاعداد
٣٣٦	خدمات قيد التقديم

٣٥	ـ منتجات
٣٥١	منتجات وسيطة
٣٥٥	منتجات تامة الصنع
٣٥٨	فضلات الانتاج

٣٧	ـ البضائع المعدة للبيع
٣٧١	....
٣٧٢	....

---

٣٩ ـ مؤونات هبوط اسعار المخزون وقيد الصنع
٣٩١ مؤونات هبوط اسعار مخزون مواد اولية واستهلاكيه
٣٩٢ مؤونات هبوط اسعار انتاج قيد الصنع
٣٩٥ مؤونات هبوط اسعار انتاج مخزون
٣٩٧ مؤونات هبوط اسعار البضاعة المخزونة

فئة رابعة

الذمم

المورد ون

٤٠١ ذمم دائنه (موردو الاستثمار)
٤٠١١ فواتير
٤٠١٥ اوراق الدفع
٤٠١٨ فواتير لم تصل بعد
٤٠١٩ حسومات مكتسبة
٤٠٣ موردو الاصول الثابتة
٤٠٣١ فواتير
٤٠٣٥ اوراق الدفع
٤٠٣٨ فواتير لم تصل بعد
٤٠٣٩ حسومات مكتسبة
٤٠٩ سلفات ودفعات على حساب طلبيات للاستثمار

---

٤١ ـ الزبائن
٤١١ فواتير الزبائن
٤١١١ الزبائن العاديون
٤١١٥ الزبائن المشكوك بتحصيل ديونهم
٤١١٩ حسومات ممنوحة من المؤسسة
٤١٣ اوراق القبض ـ الزبائن
٤١٥ ذمم مدينة على اشغال لم تبلغ مرحله تحرير فواتير بها
٤١٨ فواتير قيد الاعداد
٤١٩ سلفات ومقبوضات على طلبيات قيد التنفيذ

---

٤٢ ـ المستخدمون
٤٢١ المدفوعات المتوجبة للمستخدمين (حساب دائن)
٤٢٨ حسابات المستخدمين المدينة
٤٢٨١ سلفات ودفعات للمستخدمين
٤٢٨٢ حجوزات

---

٤٣ ـ مؤسسات الضمان الاجتماعي
٤٣١ ذمم دائنه تجاه الضمان الاجتماعي
٤٣١١ تقديمات برسم الدفع
٤٣١٥ اوراق الدفع ـ ضمان اجتماعي
٤٣١٨ اعباء يجب لحظها ـ ضمان اجتماعي
٤٣٨ ذمم مدينه ـ ضمان اجتماعي

---

٤٤ ـ الدولة والمؤسسات العامة
٤٤١ ضرائب متوجبة على الاستثمار
٤٤١١ ضرائب ورسوم متوجبة
٤٤١٥ اوراق دفع ـ ضرائب ورسوم
٤٤١٨ اعباء يجب لحظها ـ ضرائب ورسوم
٤٤٣ الضرائب المتوجبة خارج الاستثمار
٤٤٣١ الضرائب على الارباح
٤٤٥ الدولة والمؤسسات العامه (ذمم دائنة أخرى)

٤٤٩	الدولة والمؤسسات العامة (ذمم مدينة)
٤٤٩١	اعانات مستحقة غير مقبوضة
٤٤٩٧	الدولة والمؤسسات العامة (ذمم مدينة اخرى)
٤٤٩٨	ايرادات مستحقة غير مقبوضة

٤٥	ـ الشركاء
٤٥١	حسابات الشركاء الجارية المدينة او الدائنة
٤٥١١	شركات شقيقة
٤٥١١١	الشركة الام
٤٥١١٢	الشركات التابعة
٤٥١١٣	الشركات المشاركة
٤٥١١٤	الشركات الداخلة في عدة مجموعات
٤٥١٥	شركاء آخرون
٤٥١٨	عمليات مشتركة
٤٥٢	انصبة ارباح برسم الدفع
٤٥٥	ذمم دائنة اخرى الشركاء
٤٥٥١	حسابات المقدمات للشركة
٤٥٥٢	راس المال المقرر استرداده من الشركاء
٤٥٥٧	ذمم دائنة اخرى
٤٥٩	ذمم الشركاء المدينة
٤٥٩١	راس المال المكتتب غير المستدعى
٤٥٩٢	راس المال المكتتب المستدعى وغير المدفوع
٤٥٩٧	ذمم مدينة اخرى

٤٦	ـ ذمم مختلفه
٤٦١	ذمم الاستثمار الدائنة الاخرى
٤٦١١	ذمم دائنة متعلقة بالعبوات والمعدات الموضوعة بالامانه
٤٦١٩	حسابات دائنه مختلفه ـ استثمار
٤٦٣	اقساط برسم الدفع على اصول ثابته ماليه
٤٦٣١	سندات مشاركة غير محررة
٤٦٣٢	سندات اخرى مجمدة غير محررة
٤٦٥	دائنون مختلفون خارج الاستثمار
٤٦٥١	ذمم دائنة على امتلاك سندات توظيف
٤٦٥٢	سندات الدين
٤٦٥٣	اقساط برسم الدفع على سندات توظيف
٤٦٥٩	دائنون مختلفون ـ خارج الاستثمار
٤٦٨	مدينون مختلفون للاستثمار
٤٦٨١	ذمم مدينة متعلقة بالعبوات والمعدات الواجب اعادتها
٤٦٨٩	حسابات اخرى مدينة مختلفة ـ للاستثمار
٤٦٩	مدينون مختلفون ـ ـ خارج الاستثمار ـ
٤٦٩١	ذمم مدينه على بيع أصول ثابتة وسندات توظيف
٤٦٩٩	حسابات اخرى مدينة ـ خارج الاستثمار ـ

٤٧	ـ حسابات التسويه
٤٧١	الاعباء الواجب توزيعها على عدة دورات
٤٧١١	اعباء ما قبل الاستثمار
٤٧١٢	التصليحات الكبيرة الواجب استهلاكها
٤٧١٣	علاوات تسديد السندات
٤٧١٩	اعباء اخرى واجب توزيعها على عده دورات ماليه
٤٧٢	اعباء محتسبة مسبقا
٤٧٣	ايراد محتسبه مسبقا

٤٧٥ فروقات صرف ـ خصوم

٤٧٥١	الزيادة في الذمم المدينة
٤٧٥٢	التدني في الذمم الدائنة
٤٧٥٨	فروقات معوضه بفرق الصرف
٤٧٦	فروقات صرف ـ أصول ـ
٤٧٦١	التدني في الذمم المدينة
٤٧٦٢	الزيادة في الذمم الدائنة
٤٧٦٨	فروقات معوضة بفرق الصرف

٤٨	ـ الحسابات المؤقتة وقيد التسويه
٤٨١	حسابات التوزيع الدوري للاعباء
٤٨٢	حسابات التوزيع الدوري للايرادات
٤٨٣	....

٤٩	ـ مؤونات لمواجهه هبوط قيم حسابات الذمم
٤٩١	مؤونات هبوط قيم الذمم المدينة ـ زبائن
٤٩٥	مؤونات هبوط قيم حسابات الشركاء
٤٩٦	مؤونات هبوط قيم حسابات الذمم المدينة المختلفه
٤٩٦٨	مدينون مختلفون ـ للاستثمار
٤٩٦٩	مدينون مختلفون ـ خارج الاستثمار

فئة خامسة

الحسابات المالية

٥٠	ـ سندات التوظيف
٥٠١	أسهم صادرة عن الشركة ومعاد شراؤها من قبلها
٥٠٢	سندات تمنح حامليها حق الملكيه
٥٠٥	سندات دين وقسائم صادرة عن الشركة
٥٠٦	سندات تمنح حامليها حقوق الدائنين

٥١	ـ المؤسسات المالية
٥١١	شكات وقسائم برسم القبض (راجع التحصيل)
٥١٢	بنوك
٥١٩	مؤسسات التمويل

٥٣	ـ الصندوق
٥٨	ـ التحويلات الداخلية
٥٩	ـ مؤونات هبوط أسعار سندات التوظيف

فئة سادسة

حسابات الاعباء

٦٠	ـ مشتريات البضاعة وقيمه التغيير في المخزون
٦٠١	مشتريات البضاعه
٦٠١١	البضاعة
٦٠١٢	العبوات
٦٠١٨	نفقات اضافية على شراء البضاعة والعبوات
٦٠١٨١	النقليات
٦٠١٨٢	سمسرة وعمولات
٦٠١٨٣	تامين على الشحن
٦٠١٨٤	اتعاب مخلص البضاعة
٦٠١٨٥	رسوم جمركيه

٦٠١٩ حسومات مكتسبة
٦٠٥ قيمة التغير في مخزون البضاعة
٦٠٥١ مخزون اول المدة
٦٠٥٢ مخزون آخر المدة

---

٦١ — مواد اولية واستهلاكية مستخدمة
٦١١ مشتريات المواد الاولية الاستهلاكية
٦١١١ شراء مواد اولية
٦١١١١ مواد اولية ا
٦١١١٢ مواد اولية ب
٦١١٢ شراء مواد ولوازم استهلاكية
٦١١٢١ محروقات
٦١١٢٢ مواد الصيانة
٦١١٢٣ لوازم للمشغل والمصنع
٦١١٢٤ لوازم للمخزن
٦١١٢٥ لوازم مكتبية
٦١١٣ — شراء عبوات
٦١١٣١ عبوات لا تسترد
٦١١٣٢ عبوات تسترد ويعاد استعمالها
٦١١٣٣ عبوات تستعمل على اوجه مختلفه
٦١١٨ مصاريف اضافيه على شراء مواد اوليه واستهلاكيه
٦١١٨١ نقليات
٦١١٨٢ سمسرة وعمولات
٦١١٨٣ تأمين على الشحن
٦١١٨٤ اتعاب مخلصي البضاعة
٦١١٨٥ رسوم جمركيه
٦١١٩ حسومات مكتسبه (بالتفصيل)
٦١٥ قيمة التغير في مخزون المواد الاولية والاستهلاكية
٦١٥١ مخزون اول المده
٦١٥٢ مخزون آخر المدة

---

٦٢ — اعباء خارجيه اخرى
٦٢١ المشتريات من ملتزمين ثانويين
٦٢١١ ملتزم ثانوي ا
٦٢١٢ ملتزم ثانوي ب
٦٢١٩ حسومات مكتسبة على مشتريات من الملتزمين ثانويين
٦٢٥ الاتاوي
٦٢٥١ ايجار — قرض اموال منقولة
٦٢٥٢ ايجار — قرض اموال غير منقولة
٦٢٥٣ حقوق الامتياز
٦٢٥٤ براءات
٦٢٥٥ اجازات
٦٢٥٦ علامات
٦٢٥٧ اساليب
٦٢٥٨ حقوق وقيم مماثلة

---

٦٢٦ الخدمات الخارجية
٦٢٦١ نقليات واتصالات
٦٢٦١١ نفقات نقل الموجودات
٦٢٦١٢ نفقات النقل المشترك للمستخدمين
٦٢٦١٥ نفقات البريد والاتصالات السلكية واللاسلكيه
٦٢٦٢ الصيانه والتصليحات
٦٢٦٣ الايجارات (خدمات الابنية
٦٢٦٣١ الايجارات
٦٢٦٣٢ اعباء تاجيرية اخرى
٦٢٦٤ خدمات الفنادق والمطاعم
٦٢٦٤١ تشريفات
٦٢٦٤٢ نقل وانتقال
٦٢٦٤٣ اطعام المستخدمين
٦٢٦٥ خدمات المستخدمين
٦٢٦٥١ المستخدمون المؤقتون
٦٢٦٥٢ اجور الوسطاء
٦٢٦٥٣ بدلات اتعاب

٦٢٦٦ خدمات تعليميه

٦٢٦٦١ الاعداد والتدريب

٦٢٦٦٢ التوثيق

٦٢٦٧ الدراسات والبحوث

٦٢٦٨ اقساط التامين

٦٢٦٩ خدمات خارجية اخرى

٦٢٦٩١ خدمات صحيه

٦٢٦٩٢ خدمات ماليه (مصاريف على سندات واوراق مالية)

---

٦٣ ـ اعباء المستخدمين

٦٣١ رواتب واجور المستخدمين

٦٣١١ الرواتب

٦٣١٢ الاجور

٦٣١٤ العمولات الثابتة

٦٣١٦ البدلات المدفوعة للمديرين الذين يتمتعون بأغلبية في ملكية المؤسسه

٦٣١٧ البدلات المدفوعة لاعضاء مجلس الاداره

٦٣٥ اعباء اجتماعيه (ضمان اجتماعي)

---

٦٤ ـ ضرائب ورسوم ومدفوعات مماثله

٦٤١ على رواتب واجور وبدلات اتعاب

٦٤٢ ضرائب ورسوم للبلديات

٦٤٣ ضرائب على المبيعات غير قابلة للاسترداد

٦٤٤ رسوم تسجيل

٦٤٥ ضرائب ورسوم ومدفوعات مماثلة اخرى

---

٦٥ ـ مخصصات استهلاك ومؤونات للاستثمار

٦٥١ مخصصات الاستهلاكات

٦٥١١ اصول ثابتة غير ماديه

٦٥١٢ اصول ثابتة مادية

٦٥١٥ اعباء للتوزيع على عدة دورات

٦٥٥ مخصصات المؤونات

٦٥٥١ م. هبوط اسعار أصول ثابتة غير مادية

٦٥٥٢ م. هبوط اسعار اصول ثابتة مادية

٦٥٥٣ م. هبوط اسعار المخزون وقيد الصنع

٦٥٥٤ م. هبوط قيم الذمم المدينة

٦٥٥٥ م. لمواجهة المخاطر والاعباء العائدة للاستثمار

---

٦٦ ـ اعباء ادارية عادية اخرى

٦٦١ اعباء ادارية اخرى

٦٦١١ بدلات الحضور

٦٦١٢ خسارة على ذمم الاستثمار المدينة التي ثبت هلاكها

٦٦٥ حصص المؤسسة من الخسائر على عمليات مشتركه

---

٦٧ ـ الاعباء المالية

٦٧٣ الفوائد والاعباء الاخرى المشابهة

٦٧٣١ فوائد على ذمم دائنه وقروض

٦٧٣٢ فوائد على حسابات جارية وودائع دائنة

٦٧٣٣ فوائد السندات المرتبطة بكفالات

٦٧٣٤ فوائد الذمم الدائنة الاخرى

٦٧٣٥ الخصم الممنوح من المؤسسة

٦٧٣٦ فوائد مصرفية وفوائد على عمليات التمويل

٦٧٥ فروقات صرف سلبية

٦٧٥١ فروقات على عمليات عادية

٦٧٥٢ فروقات على عمليات راسمالية

٦٧٦ اعباء صافية على عمليات التفرغ عن سندات توظيف

٦٧٩ مخصصات الاستهلاكات والمؤونات المالية

٦٧٩١ استهلاك علاوات التسديد

٦٧٩٢ مؤونات هبوط اسعار اصول ثابتة مالية

٦٧٩٤ مؤونات هبوط اسعار سندات توظيف

٦٧٩٥ مؤونات لمواجهة المخاطر والاعباء الماليه

---

٦٨ ـ اعباء خارج الاستثمار

٦٨١ القيمة الدفتريه للاصول الثابته المتفرغ عنها

٦٨١١ اصول ثابتهغير ماديه

٦٨١٢ اصول ثابتة مادية

٦٨١٥ اصول ثابتة ماليه

٦٨٥ اعباء اخرى خارج الاستثمار

٦٨٥١ اعباء على عمليات ادارة المؤسسه

٦٨٥١١ هبات

٦٨٥١٢ اعانات ممنوحة

٦٨٥١٣ غرامات ضريبية وجزائية

٦٨٥١٤ غرامات على صفقات

٦٨٥١٥ ذمم مدنيه اصبحت هالكة

٦٨٥١٦ عمليات اداريه اخرى

٦٨٥٥ اعباء على عمليات راسمالية

٦٨٥٥١ اعباء ناتجة عن موجب تطبيق مؤشر اسعار

٦٨٥٥٢ جوائز تسديد

٦٨٥٥٣ اعباء ناتجة عن استرداد المؤسسة لاسهم وسندات صادرة عن [illegible]

٦٨٩ مخصصات استهلاكات ومؤونات خارج الاستثمار

٦٨٩١ استهلاك استثنائي على اصول ثابتة

٦٨٩٢ مؤونات هبوط اسعار استثنائي

٦٨٩٥ مؤونات لمواجهة مخاطر واعباء خارج الاستثمار

---

٦٩ ـ الضرائب على الارباح

فئة سابعة

الايرادات

٧٠ ـ مبيعات البضاعة

٧٠١ فواتير

٧٠٩ حسومات ممنوحة

---

٧١ ـ المنتجات المباعة

٧١١ المبيعات

٧١١١ مبيعات المنتجات تامة الصنع

٧١١٢ مبيعات المنتجات الوسيطة

٧١١٣ مبيعات فضلات الانتاج

٧١٢ اشغال (مبيعات)

٧١٣ خدمات (مبيعات)

٧١٧ ايرادات النشاطات الفرعية

٧١٩ حسومات ممنوحة

٧١٩١ على بيع المنتجات

٧١٩٢ على بيع الاشغال

٧١٩٣ على بيع خدمات

٧١٩٧ على بيع نشاطات فرعية

---

٧٢ ـ الانتاج المخزون (قيمة التغيير)

٧٢١ قيد الصنع (اموال)

٧٢١١ منتجات قيد الصنع

٧٢١٢ اشغال قيد التنفيذ

٧٢٢ قيد الصنع (خدمات)

٧٢٢٥ دراسات قيد الاعداد

٧٢٢٦ خدمات قيد التنفيذ

٧٢٥ منتجات

٧٢٥١ منتجات وسيطة

٧٢٥٥ منتجات تامة الصنع

٧٢٥٨ فضلات الانتاج

٧٣	ـ منتجات لها طابع الاصول الثابتة
٧٣١	اصول ثابتة غير مادية
٧٣٢	اصول ثابتة مادية
٧٤	ـ اعانات للاستثمار
٧٤١	للبضائع
٧٤٢	للانتاج
٧٥	ـ استردادات من المؤونات ـ للاستثمار
٧٥٢	من م. هبوط اسعار الاصول الثابتة
٧٥٣	من م. هبوط اسعار الاصول المتداولة
٧٦	ـ ايرادات اخرى ناتجة عن الاستثمار
٧٦١	ايرادات عادية اخرى
٧٦١١	اتاوى الامتيازات ـ البراءات ـ الاجازات العلامات والاساليب والحقوق والقيم المماثلة
٧٦١٢	ايرادات الابنية غير المخصصة للنشاط المهني
٧٦١٣	بدلات حضور وتعويضات اعضاء مجلس الادارة ؛ المديرين ....
٧٦١٩	اعباء استثمار محوله الى حسابات اخرى
٧٦٥	حصص ارباح العمليات المشتركة
٧٦٥١	حصص ~~الاعباء~~ الارباح الصافيه التي جرى تحويلها (محاسبة المؤسسة التي ادارت العمليات المشتركة ؛
٧٦٥٥	حصص الايرادات الصافية المقررة (محاسبة المؤسسة التي لم تتول ادارة العمليات المشتركة)

٧٧	ـ ايرادات ماليه
٧٧١	ايرادات سندات المشاركة
٧٧١١	عائدات سندات المشاركه
٧٧١٦	عائدات المشاركات الاخرى
٧٧١٧	عائدات ذمم مدينة مرتبطة بمشاركات
٧٧٢	ايرادات القيم المنقولة الاخرى
٧٧٢١	عائدات سندات التوظيف
٧٧٢٢	عائدات السندات المجمدة
٧٧٢٥	عائدات الذمم المدينة المجمده
٧٧٢٦	عائدات الذمم المدينه التجارية (فوائد دائنة)
٧٧٢٧	عائدات الذمم المدينة المختلفة
٧٧٣	فائدة وايرادات مشابهة
٧٧٣١	عائدات القروض الممنوحة
٧٧٣٣	الخصم الممنوح للمؤسسة
٧٧٥	فروقات صرف ايجابية
٧٧٥١	على عمليات جاريه
٧٧٥٥	على عمليات رأسماليه
٧٧٨	ايرادات مالية اخرى
٧٧٨١	ايرادات صافيه على بيع سندات توظيف
٧٧٨٩	اعباء ماليه محوله الى حسابات اخرى
٧٧٩	استردادات من المؤونات المالية
٧٧٩٣	استرداد من مؤونات هبوط الاسعار
٧٧٩٥	استرداد من مؤونات الاعباء والمخاطر

٧٨ ــ ايرادات خارج الاستثمار

٧٨١ أيراد التفرغ عن اصول ثابته








٧٨١١ اصول ثابتة غير ماديه

٧٨١٢ اصول ثابته مادية

٧٨١٥ اصول ثابته ماليه

٧٨٢ اعانات للتوظيفات محولة الى نتيجة الدورة

٧٨٨ ايرادات أخرى خارج الاستثمار

٧٨٨١ ايرادات استثنائية على عمليات عادية

٧٨٨٨ ايرادات اخرى على عمليات راسماليه استثنائيه

٧٨٨٩ اعباء استثنائية محولة الى حسابات اخرى

٧٨٩ استرداد من مؤونات خارج الاستثمار

٧٨٩١ استرداد من مؤونات هبوط اسعار

٧٨٩٥ استرداد من مؤونات المخاطر والاعباء

المحتويات

القسم الأول



